

# TALOUSARVIOPROSESSIN KEHITTÄMINEN

Case: Jyväskylän koulutuskuntayhtymän  
kiinteistöliikelaitos

Svetlana Similä

Opinnäytetyö  
Toukokuu 2014

Liiketalouden koulutusohjelma  
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala



JYVÄSKYLÄN AMMATTIKORKEAKOULU  
JAMK UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES



Tekijä(t) Similä, Svetlana	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 13.05.2014
	Sivumäärä 49	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty ( x )
Työn nimi TALOUSARVIOPROSESSIN KEHITTÄMINEN Case: Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos		
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn ohjaaja Kananen, Marja-Liisa		
Toimeksiantaja Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio- ja suunniteltuprosessin nykytilaa. Tavoitteena oli löytää talousarviolaatimisprosessin mahdollisia kehittämiskohteita ja esittää niihin parannusehdotuksia.</p> <p>Toimeksiantajana tässä työssä oli Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos. Opinnäytetyön teoriatausta koostui kuntayhtymän talousarviosta ja vuokralaskennan perusteista. Työssä esiteltiin talousarvion keskeiset tehtävät, sisältö, talousarvion rakenne ja budjetointiprosessin vaiheet. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Empiirinen aineisto koottiin haastattelella kiinteistöliikelaitoksen talousarvion laatimiseen osallistuvia henkilöitä.</p> <p>Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta, että kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessi toimii melko hyvin. Tutkimuksessa nousi esille joitakin ongelmakohtia, ja niihin on esitetty kehittämissuhteita.</p> <p>Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion laatimisen selkeä työnjako ja tehtäväkohtainen aikataulu sekä rakennuskohtaisten korjaussuunnitelmien aikatauluttaminen auttaisi vuokratulojen budjetoinnissa. Tutkimuksen tuloksista ilmeni myös talousarvion toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa kehittämiskohteita, joiden ratkaisuksi ehdotettiin ottaa käyttöön toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen mittarit.</p> <p>Vuokralaskennan ongelmana nousi esille käytävien ja yhteiskäyttötilojen vuokratilustusten jako käyttäjille. Ongelman ratkaisemiseksi ehdotettiin rakennuksen käytävien vuokratilustusten jyvittämistä prosentuaalisesti kaikille rakennuksen käyttäjille.</p>		
Avainsanat (asiasanat)		
Budjetti, kuntayhtymä, liikelaitos, talousarvio		
Muut tiedot		



Author(s) Similä, Svetlana	Type of publication Bachelor's Thesis	Date 13.05.2014
	Pages 49	Language Finnish
		Permission for web publication ( X )
Title IMPROVING THE BUDGETING PROCESS Case: Real Estate Management Services of Jyväskylä Educational Consortium		
Degree Programme Business Administration		
Tutor(s) Kananen, Marja-Liisa		
Assigned by Real Estate Management Services of Jyväskylä Educational Consortium		
<p>Abstract</p> <p>The purpose of this thesis was to explore the current state of the budgeting process of the Real Estate Management Services of Jyväskylä Educational Consortium. The aim was to find possible targets for developing the budgeting process and to present recommendations for improvement.</p> <p>This study was assigned by the Real Estate Management Services of Jyväskylä Educational Consortium. The theoretical background consists of the budget of the Joint Municipal Authority and criteria for calculating the rents of the rental apartments. This thesis presents the main tasks, contents and structure of economic planning and the stages of the budgeting process. The method used was that of a qualitative case study. The empiric material was collected by interviewing those who are in charge of preparing the budget of the Real Estate Management Services.</p> <p>The result of this thesis shows that the budgeting process of the Real Estate Services works quite well. To eliminate the problems detected, development proposals were also given.</p> <p>A clear division of the tasks of economic planning, a task-specific schedule and scheduling the building specific renovation plans would help in the budgeting of the rental income. The thesis also revealed a problem with the setting of the operational goals. The introduction of indicators was recommended for the organization to achieve their operational goals. The allotment of the rental costs for, for example, the corridors and common spaces to the users has become a problem. To solve this problem, it has been suggested that the rental costs for the corridors should be percentually shared by all the users of the building.</p>		
Keywords  economic planning, budget, Federation of Municipalities, public utility		
Miscellaneous		

# Sisältö

<b>1</b>	<b>Johdanto .....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Tutkimuksen tausta ja tavoite .....</b>	<b>4</b>
2.1	Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma.....	4
2.2	Tutkimuksen rajaus ja tutkimusmenetelmät.....	5
2.3	Aikaisemmat tutkimukset.....	5
<b>3</b>	<b>Keskeiset käsitteet .....</b>	<b>6</b>
3.1	Kuntayhtymä .....	6
3.2	Kunnallinen liikelaitos ja sen tehtävät.....	6
3.3	Liikelaitoksen johtosäännöt.....	8
3.4	Liikelaitosten kirjanpito .....	8
<b>4</b>	<b>Kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen talousarvio ja –suunnittelu .....</b>	<b>9</b>
4.1	Kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen talousarviota koskevat säännöt .....	9
4.2	Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnittelun rakenne ja sisältö .....	12
4.3	Käyttötalousosa .....	13
4.4	Tulosbudjetin sitovat erät.....	16
4.5	Investointiosa .....	18
4.6	Rahoitusosa .....	18
<b>5</b>	<b>Vuokran määrittäminen .....</b>	<b>19</b>
5.1	Vuokran kustannustekijät.....	19
5.2	Pääomavuokra .....	19
5.3	Kiinteistön tuottovaatimus .....	21
5.4	Ylläpitovuokra .....	22
<b>6</b>	<b>Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio .....</b>	<b>23</b>
6.1	Jyväskylän koulutuskuntayhtymä.....	23
6.2	Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos.....	25
6.3	Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman lähtökohdat.....	26
6.4	Kiinteistöpidon strategiset tavoitteet .....	28
6.5	Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion strategiset linjaukset .....	28
6.6	Kiinteistöliikelaitoksen toiminnalliset tavoitteet.....	29

6.7	Kiinteistöliikelaitoksen tunnuslukujen tavoitteet.....	31
6.8	Kiinteistöliikelaitoksen käyttötalousosa .....	32
6.9	Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion tuloslaskelma .....	33
6.10	Jyväskylän koulutuskuntayhtymän sisäisen vuokran määrittely.....	35
6.11	Kiinteistöliikelaitoksen rahoituslaskelma .....	39
<b>7</b>	<b>Tutkimuksen tulokset ja luotettavuus.....</b>	<b>40</b>
7.1	Tutkimuksen tulokset ja kehittämis ehdotukset .....	40
7.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi .....	42
<b>8</b>	<b>Pohdinta .....</b>	<b>44</b>
	<b>Lähteet .....</b>	<b>46</b>
	<b>Liitteet .....</b>	<b>49</b>
	Liite 1 .....	49
 <b>Kuviot</b>		
	Kuvio 1. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu osana kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaa .....	11
	Kuvio 2. Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sitovat erät .....	12
	Kuvio 3. Teknillisen arvon ja kirjanpitoarvon kehitys .....	21
	Kuvio 4. Ylläpituokran tekijät .....	22
	Kuvio 5. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän organisaatio.....	24
 <b>Taulukot</b>		
	Taulukko 1. Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma .....	17
	Taulukko 2. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen tuloslaskelmat 2012-2013, talousarvio 2014 .....	34
	Taulukko 3. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvion 2014 rahoituslaskelma .....	39

## 1 Johdanto

Viime vuosina kuntatalous on joutunut entistä tiukemmalle, mikä on osaltaan tuonut kunnille lisää haasteita toimintansa suunnitteluun. Talousarvio on olennainen osa organisaation suunnittelu- ja ohjausjärjestelmää. Kunnan taloussuunnittelun tavoitteina ovat vakaa talous ja kestävä kehitys. Kuntalain mukaan talousarvio on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Taloussuunnitelman avulla pyritään saamaan kunnan talous vertailukelpoiseksi muun yhteiskunnan talousyksiköiden kanssa. Talousarviossa asetetaan tavoitteet ja osoitetaan myös resurssit tavoitteiden toteuttamiseksi. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen, & Urrila 2008, 33.)

Kunnalliset liikelaitokset ovat yksi tapa järjestää kuntien ja kuntayhtymien liiketoimintaa sekä pyrkiä kunnallisten palvelujen tuotannon tehostamiseen. Kuntayhtymien liikelaitoksen omistajina on usea kunta. Kuntayhtymien liikelaitos toimii monen eri kunnan alueella, ja sen tehtävänä on tuottaa palveluja pääsääntöisesti sen omistaville kunnille. Juridisesti liikelaitos on kuitenkin osa kuntaa tai kuntayhtymää.

Tässä opinnäytetyössä on selvitetty Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessia. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän rahoitus tulee tulevaisuudessa tiukkenemaan huomattavasti. Opetus- ja kulttuuriministeriön tekemät säästöpäätökset leikkaavat Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tulorahoitusta useilla miljoonilla euroilla lähivuosina. Oppilaitokset joutuvat arvioimaan uudessa tilanteessa, miten entistä pienemmillä resursseilla voidaan tulevaisuudessa taata laadukas koulutus. Kriittiseen tarkasteluun tulevat erityisesti kaksi suurinta kustannuserää, henkilöstö- ja tilakustannukset, joista löytynevät suurimmat säästöpotentiaalit. Kun oppilaitosten rahoitus nyt säästöpäätösten myötä pienenee, on kuntayhtymässä samanaikaisesti valmisteilla uusia suuria rakennushankkeita. Hankkeiden valmisteluvaiheessa on nyt erityisen huolellisesti selvitettävä, miten uusien rakennettavien

tilojen laajuus optimoidaan, jotta tilojen määrä ja laatu mahdollisimman hyvin palvelisi koko kuntayhtymää. Tilojen tulee olla investointi- ja ylläpitokustannuksiltaan mahdollisimman edullisia ja soveltua mahdollisimman hyvin eri alojen opetuksen tarpeisiin, mikä tuo lisää haasteita budjetointiin ja taloussuunnitteluun. (Talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos 2013.)

## **2 Tutkimuksen tausta ja tavoite**

### **2.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma**

Tässä tutkimuksessa tutkittiin kunta-alan talousarvioprosessia. Case-tutkimuksen kohteena oli Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos. Valitsin tämän aiheen, koska työskentelen Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksella taloussihteerinä ja osallistun itse talousarvion laadintaan. Talousarvion laadinta on työläs prosessi, ja se tapahtuu nopeassa aikataulussa. Talousarvion prosessin kehittäminen helpottaisi ja nopeuttaisi talousarvion laadintaa.

Opinnäytetyön tavoitteena oli perehtyä Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio- ja –suunnitteluprosessin nykytilanteeseen ja löytää talousarviolaatimisprosessiin mahdollisia kehittämiskohteita ja esittää niihin parannusehdotuksia. Tutkimusongelmana on, miten talousarvio tulisi toteuttaa ja mitä seikkoja talousarvioprosessissa tulisi huomioida, jotta talousarvion laatiminen toimisi sujuvammin ja tehokkaammin.

Tutkimuksessa haettiin vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Miten talousarviovalmisteluvaihetta voidaan kehittää?
- Minkälaiset asiat aiheuttavat ongelmia talousarvion laatimisessa?
- Millä toimenpiteillä voi ratkaista ongelmia?
- Millä toimenpiteillä voidaan helpottaa ja nopeuttaa talousarvion laatimista?

## 2.2 Tutkimuksen rajaus ja tutkimusmenetelmät

Tutkimus on rajattu käsittelemään kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen talousarvio-prosessia. Empiriaosassa tutkimus rajataan Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessin kehittämiseen.

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen tutkimus. Kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä Ilmiöstä halutaan kattava ja syvälinen kuva (Kananen 2010, 41–43). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tietoa hankitaan kokonaisvaltaisesti. Tutkimuksen aineistoa hankittiin tutkimalla talousarviota käsittelevää kirjallisuutta, lainsäädäntöä, toimeksiantajan aikaisempien vuosien talousarvioita ja -suunnitelmia, kiinteistöliikelaitoksen perustamiseen liittyviä valtuuston kokousten pöytäkirjoja, suorittamalla haastatteluja ja osallistuvalla havainnoinnilla.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa kohdejoukon hankinta on tarkoituksenmukaista eli haastateltavien täytyy tietää asiasta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160). Kohdejoukko valittiin tarkoituksenmukaisesti. Tarkoituksena oli kerätä tietoa nykytilanteesta ja haastateltavien näkemyksiä talousarvoprosessin kehittämisestä. Havaintoyksiköinä olivat siis kiinteistöliikelaitoksen työntekijät, jotka aktiivisesti osallistuvat talousarvion laadintaan. Haastatteluiden tarkoituksena oli hyödyntää jokaisen haastateltavan asiantuntijan omaa vahvaa osaamisaluetta. Teemahaastattelut suoritettiin henkilökohtaisesti. Ennalta sovittujen haastattelujen kesto vaihteli kahdestakymmenestä minuutista tuntiin. Haastateltavien suostumuksesta kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin.

## 2.3 Aikaisemmat tutkimukset

Budjetointi ja talousarvio ovat suosittuja aiheita opinnäytetöissä sekä gradu-tutkielmissa. Aikaisemmissa tutkimuksissa on kuitenkin keskitytty lähinnä yksityissektorin ja pörssiyritysten budjetointiin.



Aikaisemmista kunta-alan talousarvion tutkimuksista voidaan mainita Teija Häntin vuonna 2013 valmistunut tutkimus Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin kehittämisestä. Häntin (2013) tutkimuksen painotus on koko Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin kehittämisessä. Valtteri Vuorelan vuonna 2009 tehdyssä opinnäytetyössään on tutkittu Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessia.

Vuonna 2013 Päivi Kandolin teki gradu-tutkielman Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen sisäisestä vuokralaskennasta, jossa on tutkittu vuokran määräytymisen perusteita ja Jyväskylän koulutuskuntayhtymän vuokrajärjestelmän toimivuutta.

### **3 Keskeiset käsitteet**

#### **3.1 Kuntayhtymä**

Kuntayhtymä on oikeushenkilö, joka hoitaa jäsenkuntiensa puolesta perussopimuksen mukaisia tehtäviä. Kuntayhtymän toimielimistä säädetään kuntalain 81 §:ssä. Jäsenkuntien päätösvaltaa kuntayhtymässä käyttää joko kuntayhtymän yhtymäkokous tai perussopimuksessa määrätty jäsenkuntien valitsema toimielin. Ylimpänä toimielimenä toimii usein yhtymävaltuusto, jonka jäsenet jäsenkunnan valtuusto perussopimuksen mukaisesti valitsee.

Yhtymäkokousedustajan valitsee jäsenkunnan kunnanhallitus tai valtuuston päättämä kunnan muu toimielin, joka voi olla myös valtuusto itse. Kuntalain 81.2 §:n mukaan kuntayhtymällä voi olla myös muita perussopimuksen mukaisia toimielimiä, joiden valitseminen kuuluu kuntayhtymän ylimmälle toimielimelle eli yhtymävaltuustolle tai yhtymäkokoukselle.

#### **3.2 Kunnallinen liikelaitos ja sen tehtävät**

Kunta tai kuntayhtymä voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketoimintaa tai liikelaitosten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2007 4). Kunnallisella liikelaitoksella

tarkoitetaan kuntalain mukaista kunnallista organisaatiota, joka harjoittaa liiketoimintaa. Liikelaitokset eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä, vaan osa kuntaa tai kuntayhtymän organisaatiota.

Kirjanpitolautekunnan kuntajaoston mukaan liiketoiminnalle ovat ominaisia seuraavat tunnusmerkit. Liikelaitoksen tulisi pyrkiä toiminnassaan kannattavuuteen, eli palveluiden ja tuotteiden myynnistä syntyvien tulojen tulisi kattaa niiden tuottamisesta aiheutuneet kulut. Liiketoiminnan tuotoilla katetaan myös omistuskunnille liiketoimintaan sitoutuneesta pääomasta maksettava korvaus. (Tanskanen 2008.) Toiseksi liikelaitoksen investoinnit rahoitetaan tulorahoituksella ainakin, kun asiaa tarkastellaan pitkällä aikavälillä. Kolmanneksi liikelaitoksen suhde asiakkaaseen perustuu sopimukseen, ja asiakkaalla on vapaus harkita liikelaitokselta tuotteita hankkiessaan. Liikelaitoksen hinnoittelu perustuu kustannusvastaavuuden ohella markkinahintaan. (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2007, 7–8.)

Kuntien liikelaitoksen toiminnalla ei kuitenkaan ole yleensä pyritty ensisijaisesti ansaitsemaan mahdollisimman suurta voittoa, vaan tavallisesti taustalla ovat vaikuttaneet yhteiskunnalliset tarpeet. Liikelaitoksen toimintaan sovelletaan samoja säännöksiä kuin kunnan tai kuntayhtymän muuhunkin toimintaan, koska liikelaitos on osa kuntaa tai kuntayhtymää. (Kuntakonserni- ja liikelaitostyöryhmän mietintö 2006.)

Liikelaitoksen tehtävien ja toiminnan on kuuluttava kuntalain 2 §:n mukaisesti kunnan toimialaan. Liikelaitos voi hoitaa viranomaistehtäviä toimialan ja tehtävät huomioiden, mutta viranomaistehtävät eivät voi muodostaa pääasiallista tai edes merkittävää osaa liikelaitoksen tehtäväkokonaisuudesta. Vaikka liikelaitokselle voidaan kuntalain mukaisesti antaa viranomaistehtäviä, erityislainsäädäntö ja tehtävien luonne saattavat käytännössä rajoittaa tällaisten tehtävien hoitamista liikelaitosmuodossa. Liikelaitos voi hoitaa ainoastaan sellaisia viranomaistehtäviä, jotka sopivat luontevasti sen palvelutoiminnan yhteyteen. Kuntayhtymän liikelaitoksen tehtävistä määrätään johtosäännössä. (Kuntalaki, 87a §.)

### 3.3 Liikelaitoksen johtosäännöt

Kunnallisella liikelaitoksella on johtokunta. Kuntalain 87c § määrää kunnallisen liikelaitoksen johtokunnasta. Johtokunta ohjaa ja valvoo liikelaitoksen toimintaa ja vastaa liikelaitoksen hallinnon ja toiminnan sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. Johtokunta päättää liikelaitoksen toiminnan kehittämisestä valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden rajoissa, seuraa niitä ja raportoi tavoitteiden saavuttamisesta. Liikelaitoksen johtokunta päättää liikelaitoksen nimen kirjoittamiseen oikeutetuista, liikelaitoksen investoinneista ja muista pitkävaikutteisista menoista sekä hyväksyy liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman. Johtokunnan tehtävä on myös valita ja irtisanoa liikelaitoksen johtaja. (Kuntalaki 87 c § 21.12.2007/1375.)

Liikelaitoksella on virkasuhteinen johtaja. Kunnallisen liikelaitoksen johtaja johtaa ja kehittää johtokunnan alaisena liikelaitoksen toimintaa. Lisäksi johtaja huolehtii liikelaitoksen hallinnosta sekä taloudenhoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisestä. Liikelaitoksen johtaja huolehtii johtokunnan päätösten täytäntöönpanosta, ja hänen on annettava johtokunnalle tietoa liikelaitoksen toiminnan kannalta merkittävistä toimenpiteistä ja tapahtumista. (Kuntalaki 87 d §.)

### 3.4 Liikelaitosten kirjanpito

Kuntalaissa on säädetty kunnallisen liikelaitoksen kirjanpitovelvollisuudesta. Kuntalain 87 h §:n mukaan liikelaitos kuuluu kuntayhtymän organisaatioon, ja sen kirjanpito on osa kuntayhtymän kirjanpitoa. Sen lisäksi liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kuntayhtymän kirjanpidosta. Tilinpäätöksessä liikelaitoksen kirjanpito yhdistetään kuntayhtymän kirjanpitoon siten, että kuntayhtymän sisäiset tulot ja menot, sisäiset saatavat ja velat sekä sisäinen omistus eliminoidaan (Heinonen 2001, 110–112).

Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistetään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätökseen. Tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja johtaja. (Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.)

Liikelaitoksen oma pääoma muodostuu peruspääomasta, arvonkorotusrahastosta sekä oman pääoman muista eristä. Peruspääoma on kuntayhtymän omanpääomanehtoinen sijoitus, josta liikelaitos suorittaa korvauksen. Arvonkorotusrahasto muodostuu pysyviin vastaaviin tehdyistä arvonkorotuksista. Johtokunta päättää liikelaitosta varten otettavasta lainasta johtosäännön tai perussopimuksen määäämissä rajoissa. (Kuntalaki 2007, § 87m.)

## **4 Kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen talousarvio ja –suunnittelu**

### **4.1 Kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen talousarviota koskevat säännöt**

Kuntalaki edellyttää kunnan toiminnalta tavoitteellisuutta ja suunnitelmallisuutta. Talousarvio on yksi keskeisimmistä kuntayhtymän taloutta koordinoivista päätös-muodoista. Kuntayhtymän toiminnan ja talouden suunnittelu koostuu talousarviosta ja taloussuunnitelmasta. Talousarviossa kuvataan talouden arvioitua kehittymistä yhdelle vuodelle ja taloussuunnitelmassa kolmelle tai useammalle vuodelle. (Säilä ym. 2008, 34.)

Talousarviolla ja -suunnitelmalla on kolme päätehtävää. Ensisijaista on palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevien tavoitteiden asettaminen. Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. (Säilä ym. 2008, 32–34.)

Toisena päätehtävänä on resurssien jakaminen. Resurssien jakamisella tarkoitetaan toimintatulojen kohdentamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti eri tehtäville. Investointien ja rahoitustoiminnan resurssien jakamisen on kohdistuttava investointimenoihin, antolainauksen pääoman palautuksiin ja tulosvaikutteisiin rahoitusmenoihin ja tuloarvion investointituloihin, lainanottoon, antolainan lyhennyksiin ja omanpääomanehtoiseen rahoitukseen sekä tulosvaikutteisiin rahoitustuloihin. (Myllyntaus, Heinonen, Tyni, Suorto & Björkwall 2011, 88–89.)

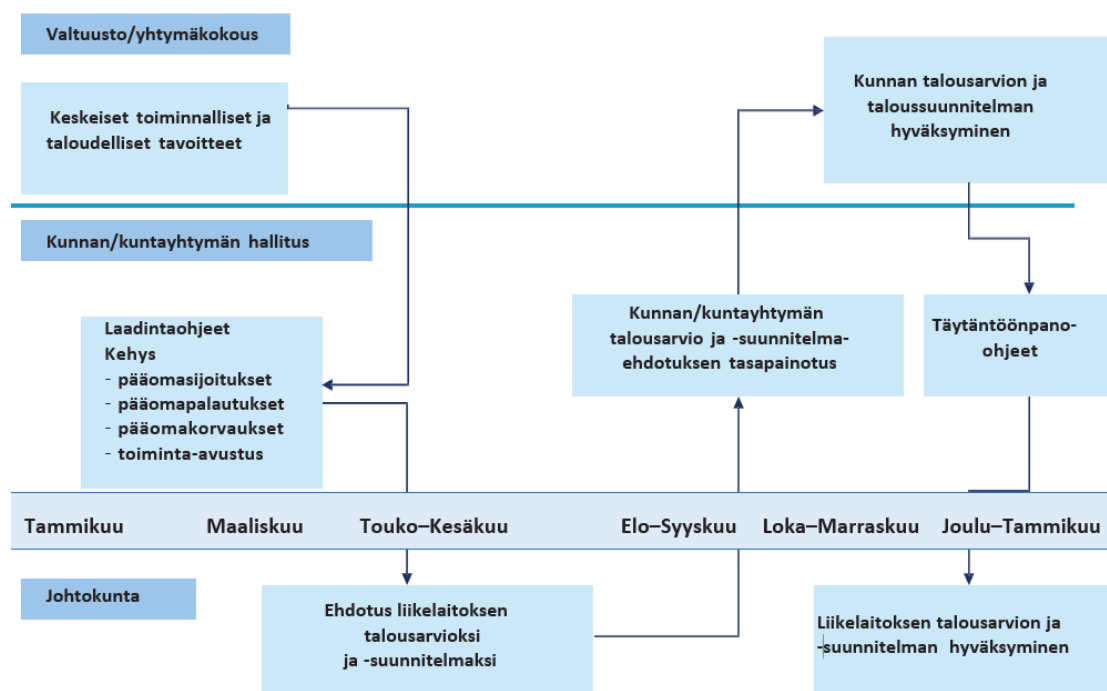
Talousarvion kolmas päätehtävä on osoittaa, miten investoinnit, sijoitukset ja muut pääomamenot rahoitetaan. Toiminnan jatkuvuus edellyttää, että toimintatulojen pitää kattaa käyttötalouden menot. Jos tulorahoitus ei riitä menoihin, rahoitustarvetta voidaan kattaa lainanotolla tai vapauttamalla taseen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sitoutunutta pääomaa tai perussopimuksen puitteissa jäsenkuntien omanpääomanehtoisilla sijoituksilla. Tulorahoituksen riittävyys käyttötalouden menoihin ja poistoihin osoitetaan tuloslaskelman muodossa. Rahoitusosassa esitetään, miten investoinnit, sijoitukset pysyviin vastaaviin ja pääoman palautukset tulorahoituksen lisäksi rahoitetaan. (Myllyntaus ym. 2011, 89.)

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä, muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään kuntalaissa (365/95). Kuntalain 65 pykälän mukaan vuoden loppuun mennessä kuntayhtymän valtuuston on hyväksyttävä kuntayhtymälle seuraavaksi vuodeksi talousarvio ja taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (*suunnittelukausi*). Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma on laadittava kuntalain 65.2 §:n tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Kuntalain mukaan talousarvion valmistelusta vastaavat kuntayhtymän hallitus sekä kukin toimielin omalla tehtäväl alueellaan. Kunnallisessa liikelaitoksessa valmistelusta vastaa johtokunta. (Myllyntaus ym. 2011, 87.)

Kuntalain 87e pykälän mukaan liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma on kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman erillinen osa. Liikelaitoksen talousarviossa noudatetaan samoja sääntöjä kuin kuntayhtymän talousarviossa. Kuntayhtymän talous-

arviossa asetetaan liikelaitoksen toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Kuntalain 87e pykälän mukaan kuntayhtymän hallitus voi esittää muutoksia sitovissa erissä. Liikelaitosta sitovia menoja kuntayhtymän talousarviossa ovat kuntayhtymän toiminta-avustus kunnalliselle liikelaitokselle, korvaus kunnan tai kuntayhtymän sijoittamasta pääomasta sekä liikelaitoksen pääoman palautus kuntayhtymälle ja kuntayhtymän pääomasijoitus liikelaitokseen.

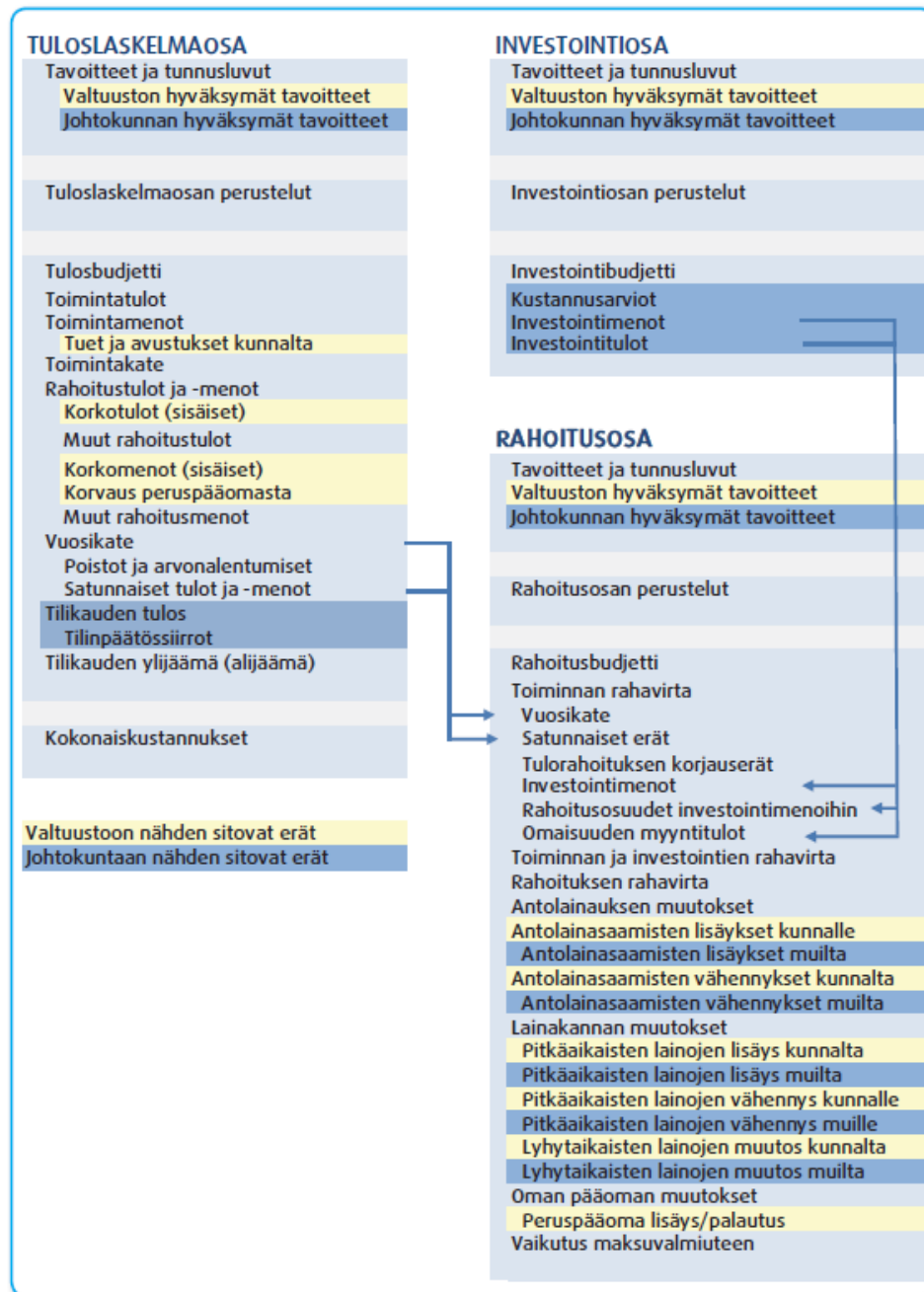
Vuoden loppuun mennessä johtokunnan on päätettävä liikelaitoksen seuraavan vuoden talousarviosta kuntayhtymän talousarvion asettamien sitovien tavoitteiden sekä meno- ja tuloerien mukaisesti. Liikelaitoksen toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava liikelaitoksen talousarviota. Siihen tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. (Myllyntaus ym. 2011, 64)



**Kuvio 1. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu osana kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaa (Myllyntaus 2011, 65)**

## 4.2 Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnittelun rakenne ja sisältö

Liikelaitoksen talousarviorakenne palvelee kuntayhtymän talousarvion kolmea päätehtävää: tavoitteiden asettaminen, resurssien jakaminen sekä toiminnan ja investointien rahoitus. Sen perusteella talousarvio muodostuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta. Kuviossa 2 näkyy eri osien keskinäinen yhteys.



Kuvio 2. Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sitovat erät (Myllyntaus ym. 2011,

Liikelaitoksen talousarviossa esitetään valtuuston ja johtokunnan liikelaitokselle asettamat sitovat tavoitteet, niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, talousarvioperustelut ja budjettilaskelmat. Perusteluosassa tutkitaan liikelaitoksen toimintaan, tuotantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita, toimintaympäristön riskejä ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa kuvataan toiminnan kehittämistarpeita, painopisteitä sekä arvioidaan varojen riittävyttä. (Myllyntaus ym. 2011, 64.)

### 4.3 Käyttötalousosa

Käyttötalousosassa asetetaan palvelusuunnitelman kuvaus, toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteuttamista mittaavat tunnusluvut sekä tulojen ja menojen budjetti. Talousarvion tuloslaskelmaosassa laaditaan tilinpäätöksen vähennyskaavan muotoinen tuloslaskelma. Kuntayhtymän liikelaitoksen tuloslaskelma laaditaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1:1 §:n ja Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä mukaan. Kuntayhtymän liikelaitoksen tuloslaskelman kaava on esitetty taulukossa 1.

#### *Liikevaihto*

Kirjanpitolain 4:1 § mukaan liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Liikevaihtoon kirjataan sekä kuntayhtymän ulkopuolisilta että kuntayhtymän muilta toimintayksiköiltä saadut myyntitulot. Kaikki vaihto-omaisuudesta saadut vastikkeet kuuluvat myös liikevaihtoon. Liikevaihto esitetään nettomääräisenä vähentämällä liikelaitoksen tavanomaiseen toimintaan liittyvästä tuotteiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta saatavista tuotoista myynnin oikaisuerät sekä arvonlisäverot ja suoraan liikevaihdon perusteella määrättävät verot. Myynnin oikaisueriä ovat myynnin kurssierot ja myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ja vastaavat alennukset. (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2013, 10.)



### *Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos*

Jos liikelaitoksella on huomattavia valmistevalastoja, varaston muutos kirjataan valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäykseen tai vähennykseen (Myllyntaus ym. 2011, 31).

### *Valmistus omaan käyttöön*

Omaan käyttöön valmistettavan hyödykkeen valmistuksen arvo tavallisesti eliminoidaan, jos hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Jos valmistus omaan käyttöön -osuus käsitellään menonsiirtona, sen osuus vähennetään tuloslaskelman kirjatusta menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. (Myllyntaus ym. 2011, 31.)

### *Liiketoiminnan muut tuotot*

Liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyvät tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa ansaitut, mutta merkitykseltään toissijaiset tuotot. Mm. liiketoiminnan muissa tuotoissa esitetään pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitot, viranomaistoiminnasta saadut tuotot jne. (Myllyntaus ym. 2011, 32.)

### *Tuet ja muut toiminta-avustukset kuntayhtymältä*

Liikelaitoksen kuntayhtymältä saamat tuet tai muut toiminta-avustukset kuntalain 87 g arvonlisäverolain 79 §:n säännösten mukaan on ilmoitettava erikseen tuloslaskelman omaksi eräksi. Tukien ja avustusten budjetoinnilla erilliseksi eräksi varmistetaan, ettei markkinaehtoista liiketoimintaa rahoiteta avustuksilla ja tuilla. (Myllyntaus ym. 2011, 32.)

### *Aineet, tarvikkeet ja tavarat*

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. työaineet, työkalut, toimistotarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Jos liikelaitoksella on merkittäviä varastoarvoja, voidaan käyttää *Ostot tilikauden aikana ja Varastojen lisäys tai vähennys*-eriä (Myllyntaus ym. 2011, 33).

### *Palvelujen ostot*

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä* mukaan *Palveluostot* erään luetaan liikelaitoksen käyttämiä sekä kuntayhtymän sisäisiä että ulkopuolelta ostettuja palveluja (Mts. 33).

### *Henkilöstökulut*

Henkilöstömenoina budjetoidaan ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot ja maksettavien palkkasuoritusten henkilöstösivukulut, kuten sosiaaliturvamaksut, lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut, eläkemenot. Budjetoinnissa otetaan huomioon talousarviovuoteen kohdistuvat lomapalkat ja lomarahavelat sekä näiden muutokset. (Mts. 33.)

### *Poistot ja arvoalennukset*

Tuotantovälineiden poistot budjetoidaan pääsääntöisesti suunnitelmapoistoina. Liikelaitoksen poistosuunnitelma laaditaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositusten mukaan. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista 2011, 5.) Vuonna 2012 on julkaistu uudet ohjeet poistoaikojen alarajojen lyhentämisestä. Aikaisempi suositus oli rakennusten kohdalla 30 vuoden poistoaika, mutta uuden suosituksen mukaan rakennusten poistoaika on laskenut 20 vuoteen. (Myllyntaus ym. 2011, 34.)

### *Rahoitustulojen ja menojen budjetointi*

Korkotuloina budjetoidaan ulkoisten ja sisäisten saamisten korot, ja rahoitustuloihin luetaan osingot, pääomakorot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden myyntivoitot. Korkokulut esitetään jaoteltuina eriin *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut* ja *Muille maksetut korkokulut*. Kuntayhtymälle maksetut korkokulut muodostuvat kuntayhtymän sisäisestä lainasta sekä keskuskassan ja kuntayhtymän liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä maksetuista koroista. Kuntayhtymän liikelaitoksen maksama korvaus peruspääomalle merkitään rahoituskuluihin erillisenä eränä *Korvaus peruspääomasta*. (Mts. 34.)

### *Satunnaiset tulot ja menot*

Satunnaisina tuloina ja menoina esitetään liikelaitoksen tavanomaisesta toiminnasta poikkeavat, kertaluonteiset tapahtumat (Myllyntaus ym. 2011, 34–35).

### *Poistoeron lisäys tai vähennys*

Kuntayhtymän liikelaitoksen poistoerot liittyvät pääsääntöisesti investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen ja suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa sallittujen poistojen eroon (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2013, 15).

### *Vapaaehtoisten varausten muutokset*

Kirjanpitolain 5:15 §:n ja Kuntalain 87 k §:n mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu varaus. Investointivaraus saa olla enintään kuntayhtymän ylijäämäerien määrä. Ylijäämäeriin kuuluvat kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kuntayhtymän omat rahastot (Mts. 15.)

Tuloslaskelman välituloksina esitetään toimintakate ja vuosikate. Tuloslaskelman viimeisellä rivillä on tilikauden yli-/alijäämäerä.

## **4.4 Tulosbudjetin sitovat erät**

Kuntalain 87e.3 §: mukaan valtuusto voi asettaa liikelaitoksen tulosbudjetin sitovaksi eräksi korkotulot ja -menot sisäisestä anto- ja ottolainauksesta sekä korvaukset kuntayhtymän liikelaitokseen sijoittamasta peruspääomasta. Johtokunta voi asettaa liikelaitoksen tulosbudjetin tilikauden tuloksen sitovaksi eräksi. Jos liikelaitoksen talousarvion tuloslaskelmassa esitetään tilikauden tuloksesta tehtäviä tilinpäätössiirtoeriä, ne ovat johtokuntaan nähden sitovia. (Myllyntaus ym. 2011, 67.)

**Taulukko 1. Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma** (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2013, 26)

	1.1.-31.12.2013		1.1.-31.12.2012	
<b>Liikevaihto</b>	+		+	
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-		+/-	
Valmistus omaan käyttöön	+		+	
Liiketoiminnan muut tuotot	+		+	
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä	+		+	
<b>Materiaalit ja palvelut</b>				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	-		-	
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-		+/-	
Palvelujen ostot	-	-	-	-
<b>Henkilöstökulut</b>				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-	-	-	-
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
<b>Liiketoiminnan muut kulut</b>	-		-	
<b>Liikeylijäämä (-alijäämä)</b>	+		+	
<b>Rahoitustuotot ja -kulut</b>				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut	-		-	
Muille maksetut korkokulut	-		-	
Korvaus peruspääomasta	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
<b>Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä</b>	+		+	
<b>Satunnaiset tuotot ja -kulut</b>				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
<b>Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia</b>	+		+	
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Tuloverot	-		-	
<b>Tilikauden ylijäämä (alijäämä)</b>	+/-		+/-	

#### 4.5 Investointiosa

Kuntayhtymän liikelaitoksen investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, budjetoidaan pitkävaikutteisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden, kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja kaluston, hankintakustannusarviot, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Investointiosassa selvitetään investointien tarkoitus ja niiden vaikutus tuotannon määrään, laatuun ja tehokkuuteen. Jos hankkeiden toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, budjetoidaan kustannusten kokonaisarvo, ja hankekustannukset jaksetaan suunnitteluvuosille. (Myllyntaus ym. 2011, 100.)

Kuntalain 87c§:n mukaan pääsääntöisesti valtuustoon nähden liikelaitoksen investointibudjetissa ei ole sitovia eriä, mutta johtosäännöllä voidaan määrittää, että valtuusto johtokunnan sijasta päättää liikelaitoksen investointibudjetista.

#### 4.6 Rahoitusosa

Liikelaitoksen talousarviossa esitetään toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet, niiden toteutumisen tunnuslukujen tavoitearvot sekä toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoituslaskelman välisummat ovat *Toiminnan ja investoinnin rahavirta*. Jos investoinnit on kokonaisuudessa rahoitettu omaisuuden myynnillä, investointien ja tulorahoituksella, välisumma on positiivinen. Negatiivinen välisumma rahoitetaan pääomarahoituksella. Yhteenlasketut toiminnan investoinnin ja rahoituksen rahavirrat osoittavat budjetoitujen rahavirtojen vaikutuksen liikelaitoksen maksuvalmiuteen. (Mts. 67–68.)

Kuntayhtymän ja liikelaitoksen keskinäinen anto- ja ottolaina sekä peruspääoman lisäys ja palautus ovat valtuustoon nähden rahoitusbudjetin sitovia eriä. Ulkoinen anto- ja ottolaina ovat johtokuntaan nähden sitovia eriä. (Mts. 67–68.)

## **5 Vuokran määrittäminen**

### **5.1 Vuokran kustannustekijät**

Suurin määrä kuntien varallisuutta on kertynyt toimitiloihin, koska ajan saatossa niitä on peruskorjattu, ostettu, ylläpidetty ja rahoitettu (Isoniemi 2002, 19). Kuntayhtymän sisällä tapahtuva tilojen ja niiden ylläpidosta aiheutuva vuokramaksu suoritetaan sisäisen laskutuksen kautta.

Sisäisen vuokran avulla pyritään kohdistamaan tilojen kustannukset oikeille kustannuspaikoille, koska lopulta toimitilakustannukset siirtyvät tilojen käyttäjille. Sisäinen vuokra pohjautuu käyttäjiin toimitilojen määrään ja toimitilapalveluiden tarpeeseen ja sillä turvataan myös rakennusten arvon ja kunnon säilyminen. Kuntien ja kuntayhtymien omassa omistuksessa olevien rakennusten sisäinen vuokra muodostuu kahdesta osasta, jotka ovat pääomavuokra ja ylläpitovuokra. Pääomavuokrassa hinnoitellaan kaikki pääomaan liittyvät kustannukset ja ylläpitovuokralla maksetaan kaikki toimitilojen ja käyttäjien päivittäin tarvitsemat palvelut. (Isoniemi 2009, 23–24.)

### **5.2 Pääomavuokra**

Pääomakustannukset muodostuvat rakennuksen pääoman käytöstä johtuvista kustannuksista. Pääomavuokra koostuu rakennuksen korjausvastikkeesta, korkokustannuksesta sekä mahdollisesta maan vuokrasta. Korjausvastike ja rakennuksen korkotuottovaatimukset lasketaan rakennuksen arvosta. Rakennuksen arvo voidaan laskea kolmella eri menetelmällä, jotka perustuvat jälleenhankinta-arvoon, tekniseen arvoon ja kirjanpitoarvoon. (Isoniemi 2009, 29–30.)

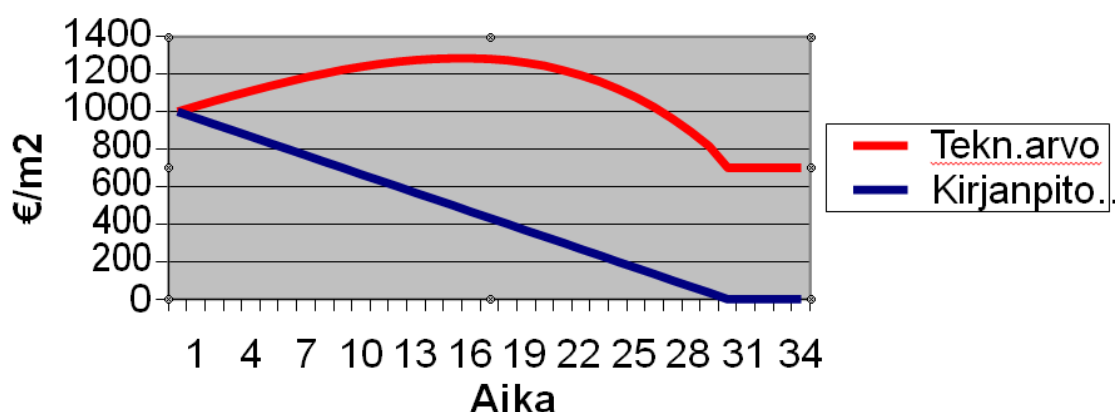
Jälleenhankinta-arvolla tarkoitetaan sitä summaa, joka tarvitaan uuden vastaavan kiinteistön rakentamiseen samalle tontille tietyssä ajankohtana. Uudehkoissa rakennuksissa jälleenhankinta-arvo voidaan laskea toteutuneiden investointikustannusten avulla indeksoimalla alkuperäinen hankintahinta halutun tarkastelujakson Suomen tilastokeskuksen määrittämällä rakennuskustannusindeksillä. Vanhojen rakennusten jälleenhankintahinnan määrittelyssä arvioidaan olosuhteiltaan ja ominaisuuksiltaan

vastaavan rakennuksen rakentamisesta aiheutuvia kustannuksia. Käytettäessä jälleenhankintahintaa rakennusten arvon määrittämisessä se saattaa johtaa rakennusten arvon ylimääritykseen. (Valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 1295/2010. 2010.)

Rakennuksen kirjanpitoarvo on taseessa oleva rakennuksen arvo eli rakennuksen hankintahinta, josta on vuosittain vähennetty suunnitelman mukaiset poistot ja mahdolliset valtioavustukset sekä lisätty perusparannusinvestoinnit erillisillä poistoajoillaan. Pääomavuokran määrittelyssä yleensä käytetään rakennuksen kirjanpitoarvoa vain silloin, kun rakennuksen teknistä tai jälleenhankinta-arvoa ei ole vielä määritetty. Syynä on se, että suurin osa kuntayhtymien omistamista rakennuksista on suhteellisesti vanhoja, ja jos rakennuksille ei ole tehty peruskorjauksia, usein niiden arvo on poistettu suurimmaksi osaksi tai lähes kokonaan. (Kauppinen 2003, 1.)

Rakennuksen todellista taloudellista arvoa voidaan kuvata parhaiten rakennuksen teknisiä ominaisuuksia kuvaavalla teknisellä arvolla. Tekninen arvo saadaan, kun jälleenhankinta-arvosta vähennetään rakennuksen kulumista kuvaava tekninen poisto sekä lisätään peruskorjausinvestointeja vastaavat arvonorotukset sekä niiden tekniset poistot. Kiinteistön alhainen tekninen arvo kertoo rakennuksen huonosta kunnosta. (Isoniemi 2009, 30–33.)

Teknillistä arvoa määriteltäessä määritetään ensin teknillinen poistoaika ja poistuva osuus. Esimerkiksi toimitilojen teknillinen poistoaika on keskimäärin 30–40 vuotta. Teknillinen poisto on tänä aikana noin 70 %. Teknillisen arvon kehitys noudattaa keskimäärin  $-x^2$  -käyrää kuviossa 3. Teknillisessä arvossa tulee huomioida rakennuskustannusindeksin nousu ja perusparannukset. (Isoniemi 2002, 40–41.)



**Kuvio 3. Teknillisen arvon ja kirjanpitoarvon kehitys (Kauppinen 2003,2)**

Kirjanpitoarvo on siis usein alhainen rakennuksen tekniseen ja jälleenhankintahintaan nähden. Kirjanpitoarvojen perusteella laskettuja korkoja sanotaan nimelliskoroiksi ja jälleenhankinta-arvojen sekä teknisten arvojen yhteydessä käytettäviä korkoja reaalikoroiksi. (Isoniemi 2009, 32–33.)

### 5.3 Kiinteistön tuottovaatimus

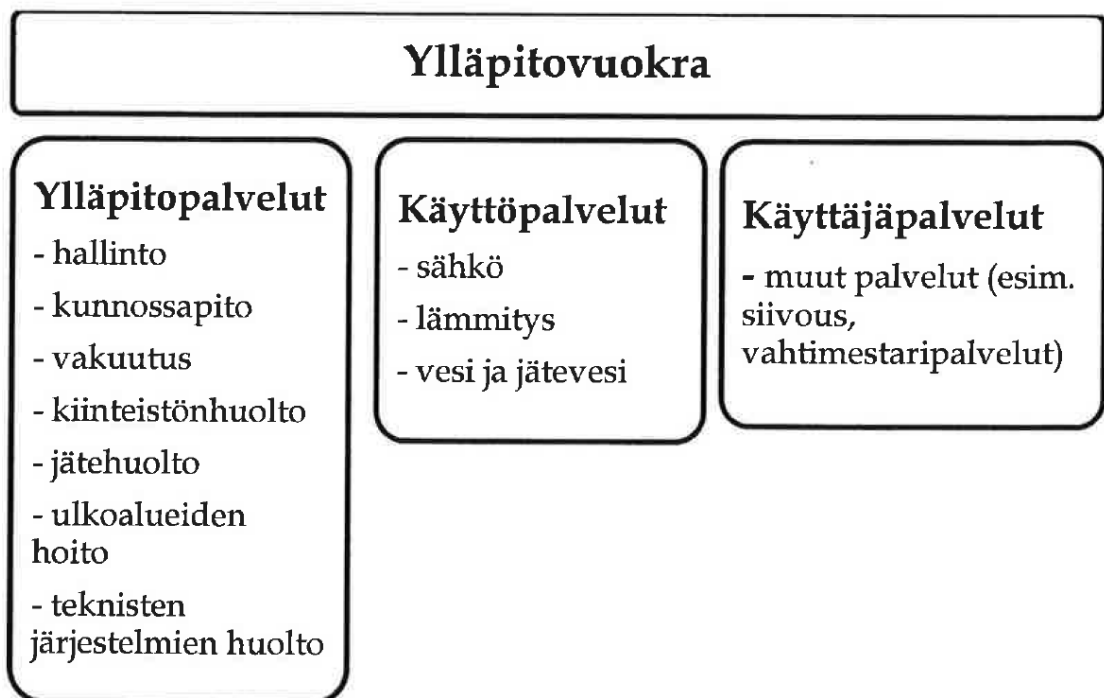
Tuottovaatimus on omistajan määrittelemä korko kiinteistöön sitoutuneelle pääomalle. Kiinteistön korkokustannus on olennainen osa vuokrakustannuksia. Rakennuksiin sitoutunut raha aiheuttaa kustannuksia joko maksettuna korkomenoina tai saamatta jääneinä korkotuottoina. Omistajan näkökulmasta kiinteistöstä on saatava vähintään yhtä suuri tuotto kuin riskittömästä sijoituksesta eli vähintään valtion obligation verran. Yleensä kiinteistösijoituksilta vaaditaan kuitenkin riskitöntä sijoitusta suurempi tuotto, koska kiinteistöomistamiseen liittyy aina riski. (Mts. 34.)

Tuottovaatimuskorko määritellään joko hankintahintaisesta tai jälleenhankintahintaisesta arvosta. Yleensä tuottovaatimus vaihtelee 0–6 %. Useimmiten korko on noin 3 % jälleenhankintahintaisesta arvosta eli korko on reaalikorkoa. (Mts. 34.)



## 5.4 Ylläpituokra

Ylläpituokran tehtävä on mahdollistaa rakennuksen päivittäinen käyttö. Ylläpituokra on tuote, jolla varsinainen tilankäyttäjä saa toimitiloihinsa liittyvät palvelut tehokkaasti ja taloudellisesti niin, että rakennuksen päivittäinen käyttö varsinaisesta palvelutoiminnassa on mahdollisimman sujuvaa. Kuviossa 4 esitetään ylläpituokran rakennetta.



**Kuvio 4. Ylläpituokran tekijät** (Isoniemi 2009, 27)

Ylläpitopalvelut pitävät sisällään muun muassa kiinteistöhuollon, jätehuollon, hallinnon, kunnossapidon, vakuutuskustannukset, ulkoalueiden hoidon ja teknisten järjestelmien huollon. Käyttöpalvelujen hinta muodostuu sähkö-, lämmitys-, vesi- ja jätevesikustannuksista. Käyttäjäpalvelut ovat palveluita, jotka on suunnattu toimitilalle ja niiden käyttäjille. (Isoniemi 2009, 28)

Käyttäjäpalveluita ovat muun muassa (Isoniemi 2002, 42):

- turvapalvelut
- postitus ja postijakelu
- viherkasvien hankinta ja hoito
- vahtimestaripalvelut
- sisustus-, kalustus- ja hankintapalvelut.

Vuokrahinnan laskennan loppuvaiheessa lasketaan yhteen rakennus- tai tilatasoinen pääoma- ja ylläpitovuokra ja saadaan veloitettava sisäinen vuokra.

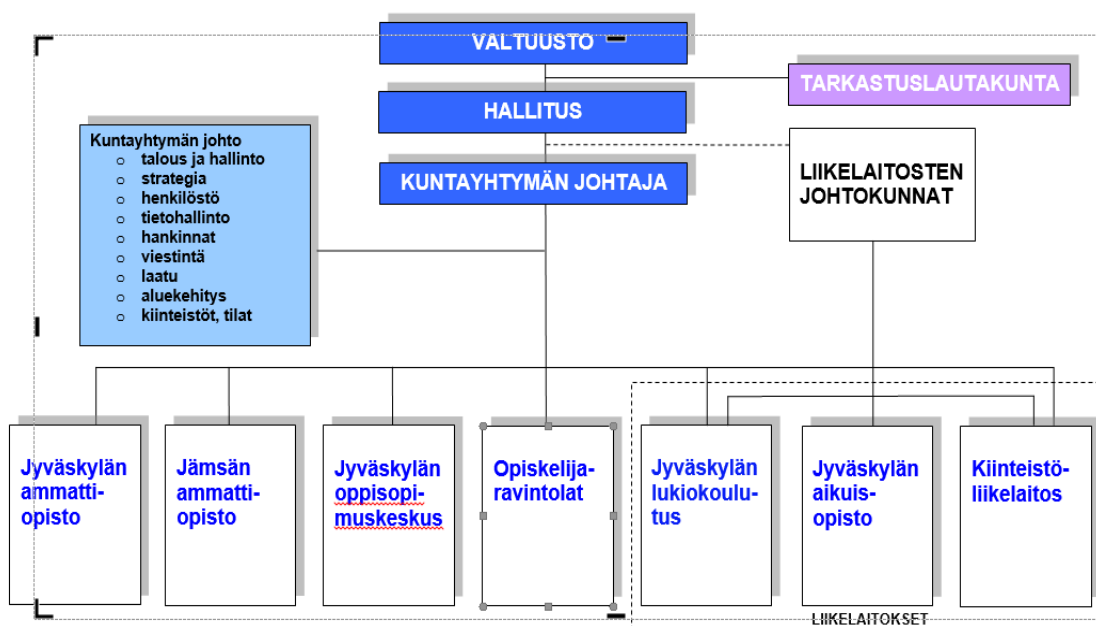
## **6 Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelain talousarvio**

### **6.1 Jyväskylän koulutuskuntayhtymä**

Opinnäytetyön toimeksiantaja on Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä on keskisuomalaisten kuntien omistama toisen asteen koulutuksen järjestäjä ja toimintaympäristönsä osaamisen kehittäjä. Kuntayhtymän tehtävänä on järjestää jäsenkuntiensa puolesta ammatillisen koulutuksen lainsäädännön ja ammatillisen aikuiskoulutuksen lainsäädännön mukaista koulutusta sekä niihin liittyvää kehittämistä, tutkimusta ja palvelua. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän perussopimus 2009, 1–2.)

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän omistaa 12 keskisuomalaista kuntaa: Hankasalmi, Joutsa, Jyväskylä, Jämsä, Keuruu, Kuhmoinen, Laukaa, Luhanka, Muurame, Petäjävesi, Toivakka ja Uurainen. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän jäsenkunnat muodostavat yhtymävaltuuston. Valtuusto valitsee Jyväskylän koulutuskuntayhtymän hallitukseen yhdeksän jäsentä. (Saarikoski 2013.) Vuoden 2013 tilipäätöksen ja toimintakertomuksen mukaan Jyväskylän koulutuskuntayhtymän oppilaitoksissa opiskeli yli 20 000 opiskelijaa. Vuoden 2013 lopussa Jyväskylän koulutuskuntayhtymän palveluksessa oli 1239 henkilöä. Kokonaisliikevaihto oli 144,6 miljoonaa euroa, josta ulkoisia toimintatuottoja oli 119,6 miljoonaa euroa.

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän organisaatiota kuvaa kuvio 5. Kuntayhtymään kuuluvat Jyväskylän ammattiopisto, Jämsän ammattiopisto, Jyväskylän aikuisopisto, Jyväskylän oppisopimuskeskus, Jyväskylän lukiokoulutus, opiskelijaravintolat, kuntayhtymän johto ja kiinteistöliikelaitos. Näistä yksiköistä aikuisopisto, lukiokoulutus ja kiinteistöliikelaitos on organisoitu liikelaitosmuotoisiksi, mikä tarkoittaa sitä, että ne huolehtivat varsin itsenäisesti laitoksen kehittämisestä ja investoinneista. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän organisaatio 2014)



**Kuvio 5. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän organisaatio** (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän Intranet 2014.)

Valtuusto vastaa kuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta. Valtuuston tehtävät määrätään kuntalaissa ja kuntayhtymän hallintosäännössä. Yhtymävaltuusto on päätösvaltainen, kun yli puolet jäsenkunnista ja äänimäärästä on kokouksessa edustettuina ja vähintään kaksi kolmososaa valtuutetuista on läsnä. Kuntayhtymällä on hallitus, johon valtuusto valitsee yhdeksän jäsentä ja jokaiselle henkilökohtaisen varajäsenen. Hallituksen jäsenten toimikausi on neljä vuotta. Hallitus valvoo kuntayhtymän etua, edustaa kuntayhtymää ja tekee sen puolesta sopimukset. Tehtävän siirtämisestä toimielimelle tai viranhaltijalle määrätään kuntayhtymän johtosäännöllä. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän perussopimus 2009, 3–4.)

## 6.2 Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos on kuntayhtymän kiinteistöistä vastaava tukipalveluyksikkö. Sen tehtävänä on huolehtia, että kuntayhtymän oppilaitoksilla on käytössään hyväkuntoiset, oikeankokoiset, tarkoituksenmukaiset ja kustannuksiltaan edulliset tilat. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.) Kiinteistöliikelaitos vastaa koulutuskuntayhtymän omistamien kiinteistöjen korjaus- ja uudistamispalveluista toimimalla rakennuttajana sekä tuottaa ylläpito- ja kiinteistönhoito-, siivous- ja vahtimestaripalvelua postikuljetusta.

Kiinteistöliikelaitos on itsenäinen taloudellisesti eriytetty yksikkö, joka kattaa toimintamensa tuloillaan. Kiinteistöliikelaitoksella on oma tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma. Kiinteistöliikelaitos on kuntayhtymän valtuuston alainen. Kiinteistöliikelaitoksella on kuntayhtymän hallituksen alainen johtokunta. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen johtosäännöt 2008.)

Vuoden 2013 lopussa kiinteistöliikelaitoksen omistamien toimitilojen laajuus oli yhteensä noin 144 000  $\text{m}^2$ , niiden tekninen nykyarvo oli 169 miljoonaa euroa ja tasearvo oli 81 miljoonaa euroa. Kuntayhtymän omistamien rakennusten todellinen arvo on kirjanpitoarvoa huomattavasti suurempi, koska suurin osa oppilaitosrakennuksista on kirjattu taseeseen nolla-arvoisina silloin, kun valtio lahjoitti ne kuntayhtymälle 1990-luvun puolivälissä. Omien tilojen lisäksi kuntayhtymällä on käytössä vuokratiloja, ja vuoden 2013 lopussa vuokratilojen laajuus oli 12600  $\text{m}^2$ . (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.)

Kiinteistöliikelaitoksen henkilökuntaan kuuluvat kiinteistöjohtaja, huoltopäällikkö, rakennuttaja, siivoustyön johtaja, talotekniikan asiantuntija, kiinteistöinsinööri, kiinteistösihteeri, tekninen sihteeri, taloussihteeri, kiinteistönhoitajia, vahtimestareita ja siivoojia, vuonna 2013 yhteensä oli 74 henkilöä. Siivous-, vahtimestari- ja postikuljetuspalvelut sekä kiinteistöhoito pyritään toteuttamaan omilla henkilöstöresursseilla,

mutta käytössä on myös ostopalveluna hoidettuja kiinteistöjä. Vuonna 2013 kiinteistöliikelaitoksen liikevaihto oli yli 24 miljoona euroa. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.)

Vuokran määräytymisperusteet ja muut vuokraan liittyvät asiat on kirjattu kiinteistöliikelaitoksen ja oppilaitoksen väliseen vuokrasopimukseen. Vuokrasopimukseen kirjataan vuokran osapuolet, vuokrattava kohde, vuokrasopimukseen sisältyvän vuokran määrä, tarkistamisedot sekä tilaerittely. Vuokran määrä on eritelty pääoma-vuokraan ja ylläpitovuokraan. Sisäisten vuokrasopimusten irtisanomisaika on kuusi kuukautta. Siivouksesta tehdään erilliset sopimukset. Postijakelun ja vahtimestari-palveluiden kustannukset veloitetaan käyttäjiltä talousarvion perusteella. (Kandolin 2013, 44–45.)

### **6.3 Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman lähtökohdat**

Koulutuskuntayhtymän toimintaa sitoo soveltuvin osin kuntalaki. Kuntalain 65 pykälässä määrätään, että kuntayhtymän valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä koulutuskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi.

Valtuusto määrittelee kiinteistöliikelaitokselle sitovan tulostavoitteen. Kiinteistöliikelaitoksen sitova tulostavoite on vuosikate, investoinneissa rakentamisen ja irtaimistohankintojen yhteissumma sekä rahoituksessa toiminnan ja investointien yhteisvaikutus rahoitustarpeeseen. (Karvinen 2013.)

Vuosikatteeseen lasketaan toimintatuotot ja -kulut. Vuosikatteeseen alle jäävät vielä suunnitelman mukaiset poistot, satunnaiset tuotot ja kulut sekä poistoerojen, varauksien ja rahastojen muutokset. Kiinteistölaitoksen tavoitteena on rahoittaa vuosittaiset rakentamisinvestoinnit vuosikatteella. Sitovuustasoa voidaan myöhemmin muuttaa vain valtuuston päätöksellä. (Kandolin 2013, 44.)

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio sisältää toiminnalliset tavoitteet ja käyttötalousosan sekä investointi- ja rahoitusosan. Kuntayhtymän valtuustossa 14.12.2012 hyväksytyt strategiset linjaukset Silta 2016+ määrittelevät talousarvion painopistealueita ja toiminnallisia tavoitteita. Strategiset linjaukset on jaettu kuuteen asiakokonaisuuteen, joille kullekin on määritelty toimintaohjelma. Toiminnallisten tavoitteiden tulee tukea em. toimintaohjelmien toteutumista. Niissä keskitytään muutamaa tärkeimpään tavoitteeseen, joille voidaan kuvata tilinpäätös vaiheessa toteutuma. (Karvinen 2013.)

Opetus- ja kulttuuriministeriön tekemät säästöpäätökset leikkaavat Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tulosrahoitusta useilla miljoonilla euroilla. Koulutuskuntayhtymän oppilaitokset joutuvat arvioimaan, miten entistä pienemmillä resursseilla voidaan taata laadukas koulutus. Kriittiseen tarkasteluun tulevat erityisesti kaksi suurinta kustannuserää: henkilöstö- ja tilakustannukset. Tilojen ja tilatarpeen suunnittelu tehdään kiinteistöliikelaitoksen, oppilaitosten ja muiden tulosyksiköiden yhteistyönä. Tilantarpeen arviointi pyritään tekemään toiminnan vaatimusten kautta. Yhteistyössä käyttäjien kanssa selvitetään toimintojen vaatimat tilamäärät ja opetuksen toimintaajat ja lasketaan tilojen käyttöasteet. Kaikille tiloille on asetettu käyttöastetavoitteeksi vähintään 30 tunnin viikoittainen käyttöaika. (Talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos 2013.)

Kun säästöpäätösten myötä rahoitus pienenee, koulutuskuntayhtymässä on samanaikaisesti valmisteilla uusia suuria tilanhankkeita. Hankkeiden valmisteluvaiheessa on selvitettävä, miten uusien rakennettavien tilojen laajuus optimoidaan, jotta tilojen määrä ja laatu palvelisivat mahdollisimman hyvin koko kuntayhtymää. Tilojen tulee olla investointi- ja ylläpitokustannuksiltaan edullisia ja soveltua mahdollisimman hyvin eri alojen opetuksen tarpeisiin. (Talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos 2013.)

#### 6.4 Kiinteistöpidon strategiset tavoitteet

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöstrategia ja Strategia Silta +2016 ohjaavat kiinteistön pitoa, omistusta ja ylläpitoa. Kuntayhtymä omistaa omat toimitilat ja omistajana voi joustavasti tehdä tarvittavia muutoksia opetuksen tarpeiden vaihtuessa. Tarpeettomista kiinteistöistä pyritään luopumaan ja välttämään uusien kiinteistöjen hankintaa. Väliaikaiset lisätilan tarpeet hoidetaan vuokraamalla. (Talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos 2013.)

Kiinteistöpidon tavoitteena on varmistaa toimitilojen korkea laatu ja edulliset kustannukset. Ammattitaitoisen kiinteistöhoidon ja pitkäjänteisen peruskorjausohjelman avulla taataan tilojen korkea laatutaso. Käyttäjiltä perittävän sisäisen vuokran taso määritellään niin, että se kattaa vuotuiset ylläpitokulut ja peruskorjausten vaatimat rahoituskulut. Tavoitteena on, että kiinteistöomaisuuden keskimääräinen tekninen arvo on 75 % uudisrakennuksen hankintahinnasta. Tavoitteeseen pääseminen edellyttää rakennuksissa vielä olevan korjausvelan poistamista riittävällä määrällä korjausinvestointeja. (Talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos 2013.)

#### 6.5 Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion strategiset linjaukset

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän strategia *SILTA2016+ Jyväskylän koulutuskuntayhtymän strategia 2013–2016* ja sen tavoiteohjelma on toiminnan suunnittelun ja resursoinnin lähtökohta. Strategiset linjaukset on jaettu kuuteen asiakokonaisuuteen: opiskelija, työ- ja elinkeinoelämä, alue, henkilöstö, talous ja organisaatio. Kullekin on määritelty toimintaohjelma (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän strategia 2013-2016):

1. Koulutuskuntayhtymässä on esimerkillisiä toimintatapoja elämänhallinnan juurruttamisesta huippu- ja moniosaamisen tukemiseen ja korkea-asteen jatko-opintoihin ohjaamiseen.
2. Koulutuskuntayhtymä on mukana työelämän muutosten ja tarpeiden ennakkoinnissa ja toteuttaa työelämälähtöistä koulutusta ja osaamisen kehittämistä sekä antaa

opiskelijoille valmiuksia monimuotoistuvaan työelämään, osaamisen päivittämiseen ja yrittäjyyteen.

3. Koulutuskuntayhtymä kehittää määrätietoisesti kilpailu- ja yhteistyökykyistä toisen asteen koulutuksen ja työelämän kehittämisen mallia ja rakennetta Keski-Suomessa.

4. Koulutuskuntayhtymä rakentaa osallistuvaa ja motivoivaa toimintakulttuuria panostamalla erityisesti kokonaisvaltaiseen työhyvinvointiin ja ennakoivaan henkilöstösuunnitteluun.

5. Koulutuskuntayhtymä varmistaa terveen talouden lähtökohdasta tulevaisuuden toiminta- ja kilpailukykyä sekä tekee aktiivisesti ja pitkäjänteisesti uusia avauksia osaamisen myynnissä.

6. Yhteiset palvelut ja prosessit tuotetaan tiiviissä vuorovaikutuksessa AO-oppilaitosten (asiakkaat) kanssa, ja ne tuovat yhdessä oppilaitosten lisääntyvän yhteistyön ja työnjaon kanssa lisäarvoa perustehtävän laadukkaalle toteutukselle.

## **6.6 Kiinteistöliikelaitoksen toiminnalliset tavoitteet**

Talousarvion toiminnallisten tavoitteiden jäsentämisen ja vuoden 2014 toimenpiteiden lähtökohtana on strategian edellä mainittuja linjauksia. Kiinteistöliikelaitoksen toiminnalliset tavoitteet tukevat toimintaohjelmien toteutumista. Niissä keskitytään muutamaa tärkeimpään tavoitteeseen, joille kuvataan tilinpäätösvaiheessa toteutuma. Tavoitteet asetetaan siten, että niiden toteutumista voidaan arvioida. Toiminnallisten tavoitteiden toteutumista mitataan sovitulla mittareilla. (Karvinen 2013.)

Kiinteistöliikelaitoksen talousarviossa laaditaan tavoiteohjelma ja kuvataan konkreettiset toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Tutkimuksessa tuli esiin, että kiinteistöliikelaitoksen toiminnallisten tavoitteiden kytkentä toimivalla tavalla kuntayhtymän strategiaan on haastavaa, koska kuntayhtymän ja kiinteistöliikelaitoksen toiminta on niin erilaista. Kuntayhtymän päätoimintana on opetuksen järjestäminen, ja kiinteistöliikelaitos keskittyy vuokraan, ylläpito- ja kiinteistönhoitoon, korjaukseen ja muihin oheispalveluihin. (Kandolin 2013, 50–51.)

Kiinteistöomaisuus on kuntayhtymän suurin omaisuuserä, ja sen vastuullinen hoito edellyttää varautumista kertyvän ylläpito- ja korjausvastuun kattamiseen. Osassa



rakennuksissa on vielä korjausvelkaa, jonka poistaminen edellyttää panostuksia korjausinvestointeihin. Tavoitteena on, että kiinteistöjen tekninen arvo on 75 % kiinteistöjen uushankinta-arvosta. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 4)

Uusi EU-direktiivi rakennusten energiatehokkuudesta kasvattaa merkittävästi investointien kustannuksia. Energiasäästötavoitteiden varmistamiseksi kiinteistöliikelaitos on mukana vuodet 2009–2017 kattavassa kuntien energiasäästöohjelmassa. Tavoitteena on rakennusten ympäristökuormituksen vähentäminen energian ja veden kulutuksen tarkalla seurannalla, parantamalla lämmön talteenottojärjestelmiä ja hyödyntämällä uusiutuvia energiamuotoja. Jätehuollon ohjeistusta päivittämällä pyritään lisäämään jätejakeiden hyötykäyttöä ja vähentämään kaatopaikkajätteen määrää. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.)

Talousarviossa suunnitellaan myös tietojärjestelmien kehittämistä. Vuonna 2014 kiinteistöliikelaitoksella on tavoitteena kehittää ja hyödyntää tehokkaammin liikelaitoksen laajaa, eri kiinteistöpidon osa-alueiden ohjelmista koostuvaa tietojärjestelmää. Kiinteistöjen tilavuus, pinta-ala, rakennusmateriaali- ja kulutustiedot muokataan helpommin käytettävään muotoon vuokralaskennan, kiinteistöhuollon, siivouksen sekä korjaustoiminnan käyttöön. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 7)

Kiinteistöjen tietojärjestelmien kehitystyön tavoitteena on parantaa rakennusten kolmiulotteisen tietomallin sisältöä ja määräksiä siten, että malli entistä paremmin soveltuu koko rakennuksen elinkaaren vaihtuviin käyttötarkoituksiin. Tavoitteena on hyödyntää mallia aiempaa enemmän jokapäiväisissä ylläpitotoiminnoissa. Vuonna 2014 kiinteistöliikelaitoksen siivoustoimi ottaa käyttöön uuden siivouksen työmääramitoituksen ohjelmiston. Se antaa uusia mahdollisuuksia hyödyntää matkapuhelimia mm. tiedonsiirtoon siivottavien tilojen materiaaleista ja siivousohjelmista työntekijälle ja siirtää tietoja myös kirjanpito-ohjelmiin. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 7–8)

Kiinteistöliikelaitoksen tavoitteena on pitää ylläpitokustannusten nousu valtakunnallisen kiinteistöindeksin kustannustason nousua pienempänä. Kiinteistöjen valtakunnallinen ylläpitoindeksi kasvaa jatkuvasti, suurimpana syynä lämpö- ja vesikustannusten huomattavat nousut. Kustannustason kohoamisen takia kuntayhtymän sisäisen vuokran tasoa joudutaan korottamaan keskimäärin 2,4 %. Kuntayhtymän sisäisen vuokran taso vuonna 2014 on keskimäärin 10,15 €/ m<sup>2</sup>/ kk. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 10)

Tutkimuksen haastatteluissa tuli ilmi, että tilinpäätöstä tehtäessä toiminnallisten tavoitteiden saavuttamista on hankala arvioida, jos talousarvion laatimisvaiheessa ei ole sovittu, miten mitataan tavoitteiden saavuttaminen. Jos tavoite ulottuu monelle vuodelle, olisi hyvää määrittää välivaihetavoitteet joka vuodelle.

### **6.7 Kiinteistöliikelaitoksen tunnuslukujen tavoitteet**

Kiinteistöliikelaitoksen talousarvioon laaditaan tunnuslukujen tavoitteet ja edellisten vuosien toteumat. Tunnusluvut on jaettu neljään ryhmään: henkilöstö, asiakasnäkökulma, prosessin sujuvuus ja toiminnan vaikuttavuusnäkökulma. Henkilöstöön liittyvät tunnusluvut ovat koulutuskustannus €/ henkilö, työkyvyn kuntoindeksi, ammattitutkinnon suorittaneet vakituisesta henkilöstä. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 11)

Kiinteistöliikelaitos pyrkii jatkuvasti kehittämään palvelun laatua ja reagoimaan nopeasti asiakkaiden tarpeiden muutoksiin. Palvelujen laatua seurataan säännöllisillä palvelukyselyillä. Tavoitteena on säilyttää palveluista saadut palautteet aiempien vuosien hyvällä tasolla. Tunnuslukujen taulukkoon on kerätty asiakastyytyväisyyskyselyjen kiinteistöhoidon, siivouksen, rakennuttamisen, hallinnon ja isännöinnin osalta edellisten vuosien keskiarvot ja niiden tavoitteet seuraavalle vuodelle. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 11.)

Toimintaprosessin sujuvuutta kehitetään kiinteistöpidon kustannusten, energian ja veden kulutuksen seurannalla, parantamalla lämmön talteenottojärjestelmiä ja hyö-

dyntämällä uusiutuvia energiamuotoja. Prosessin sujuvuuden mittarit ovat: ylläpito-kulut, siivouskulut, energiasäästö tavoitteet, energian ominaiskulutus ja kaatopaikka-jätteen määrä. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 10)

Toiminnan vaikuttavuusnäkökulman mittarit ovat vuosikate jaettuna peruskorjausinvestoinnilla, rakennusten tekninen arvo jaettuna rakennusten jälleenhankinta-arvolla, tekninen arvo jaettuna tasearvolla (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio 2014, 10).

## 6.8 Kiinteistöliikelaitoksen käyttötalousosa

Kuntayhtymän talousjohtaja T. Karvisen talousarvion laadintaohjeiden mukaan kiinteistöliikelaitoksen pitää laatia käyttötalousosan vastuualueittain kuukausibudjettinsa. Nämä kuukausibudjetit siirretään taloushallinnon järjestelmään, mikä mahdollistaa budjettivertailujen saamisen ao. vastuualueilta ja raportointiin määritellyiltä hierarkiatasoilta. Talousarviota laadittaessa pyritään noudattamaan mahdollisimman hyvin todellista tuottojen ja kustannusten kertymää sen sijaan, että tuotot ja kustannukset jaetaan tasaisesti 12 kuukaudelle. Tämä helpottaa oleellisesti myöhempää budjettiseurantaa. Kiinteistöliikelaitoksen tulot jakautuvat melko tasaisesti vuoden aikana. Kulujen puolesta menoerien määrä vaihtelee olennaisesti. Esimerkiksi lämmityskulut ovat paljon suuremmat talven aikana. Talven aikana on myös enemmän pihojen kunnossapidon kuluja, kuten auraus, hiekoitus ja keväällä hiekanpoisto. Kesäksi budjetoidaan enemmän varoja vuosikorjauksiin, materiaaleihin ja viheralueiden hoitoon.

Budjetin laadintaa varten käytetään Excel-taulukkoa, johon on perustettu jokaiselle kustannuspaikalle oma pohja. Tätä taulukkoa ei laiteta talousarviokirjaan, mutta se on hyvä työkalu tuloslaskelman laadintaan ja auttaa myös budjetin seurannassa. Kiinteistöliikelaitos arvioi ja mitoittaa omat resurssinsa tilojen käyttäjien tarvittavien palveluiden mukaisesti ja laskee sen jälkeen oman toimintansa kustannukset, joiden pohjalta se määrittelee sisäisen vuokran hinnan.

## 6.9 Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion tuloslaskelma

### Kiinteistöliikelaitoksen toimintatuotot

Taulukossa 2 on esitetty Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarviokirjan tuloslaskelma. Kiinteistöliikelaitoksen liikevaihto muodostuu opiskelijatuotoista, sisäisistä ja ulkoisista myyntituotoista, sisäisistä ja ulkoisista vuokrista, tuista ja avustuksista ja muista myyntituotoista.

Opiskelijatuottoihin kirjataan oppilaitosten valtionosuudet kiinteistöliikelaitokselle. Aikaisemmin ammatilliset koulutukset saivat opetus- ja kulttuuriministeriöltä valtionosuutta rakentamishankkeita varten. 2000-luvulla valtionosuusjärjestelmä uudistettiin ja rakennusinvestointeihin tarvittavat varat jyvitettiin osaksi ammatillisen peruskoulutuksen valtionosuuksia. (Kandolin 2013, 52–53.) Kuntayhtymän kirjanpidossa valtionosuusmäärärahasta on tehty vuosittain investointivaraus, joka on kohdennettu suunnitelluille peruskorjaushankkeille. Vastaavasti muodostettua investointivarausta puretaan vuosittain peruskorjaushankkeiden valmistumisen myötä, ja sen tulosvaikutus käsitellään poistoeron kirjauksen kautta. Vuodelle 2014 on budjetoitu valtionosuutta kiinteistöliikelaitokselle melkein 3,8 miljoonaa euroa. Vuodelle 2014 kohdistuva investointivarauksen purku vastaa vuosina 2012 ja 2013 muodostettuja investointivarauksia. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvio, 20.)

Kiinteistöliikelaitoksen ulkoisiin myyntituottoihin kuuluvat pysäköintimaksut sekä vahtimestari- ja siivouspalvelut ulkopuolisille vuokralaisille. Niiden osuus on alle 4 % tuloista. Sisäiset myyntituotot muodostuvat siivouksesta, vahtimestaripalveluista, postituksesta ja postinjaosta. Näiden palveluiden kustannukset veloitetaan käyttäjiltä erikseen useimmiten suhteessa palvelun käyttöön. Siivouksesta tehdään erilliset sopimukset, joiden hinnat perustuvat siivousneliöiden määrään ja siivouksen tarpeeseen. Siivoustyönjohtaja tekee itse siivoustoimen budjetin. Hän kokee ongelmalliseksi sitä, että talousarvion laadinnan vaiheessa tulevien vuosikorjausten ja investointien aikataulu on epäselvä. Lisäksi siivoustoimen budjetin ongelmaksi on noussut käytävien ja yhteistilojen siivouskustannusten jako. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.)

**Taulukko 2. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen tuloslaskelmat 2012-2013, talousarvio 2014**

Kiinteistöliikelaitos					
	TILIN- PÄÄTÖS 2012	ENNUSTE 2013	TALOUS- ARVIO 2014	TALOUS- SUUNN. 2015	TALOUS- SUUNN. 2016
<b>TOIMINTATUOTOT</b>					
Opiskelijatuotot	3 840	3 840	3 782	3 744	0
Myyntituotot (ulkoiset)	92	86	88	1 178	93
Myyntituotot (sisäiset)	2 278	2 621	2 514	2 537	2 637
Vuokratuotot (ulkoiset)	1 050	1 002	1 040	1 171	1 206
Vuokratuotot (sisäiset)	15 950	16 132	15 590	15 777	16 408
Tuet ja avustukset, hankerah.	63	45	0	0	0
Muut toimintatuotot	86	200	135	137	140
<b>*TOIMINTATUOTOT YHT.</b>	<b>23 359</b>	<b>23 926</b>	<b>23 149</b>	<b>24 544</b>	<b>20 484</b>
<b>TOIMINTAKULUT</b>					
Henkilöstökulut, opetustyö	0	0	0	0	0
Henkilöstökulut, muu työ	-2 301	-2 534	-2 623	-2 795	-2 851
Palveluiden ostot (ulkoiset)	-5 137	-5 319	-4 964	-5 112	-5 265
Palveluiden ostot (sisäiset)	-26	-53	0	0	0
Aineet ja tarvikkeet	-3 128	-3 500	-3 924	-4 081	-4 244
Avustukset	0	-30	0	0	0
Vuokrat (ulkoiset)	-1 941	-1 567	-1 494	-1 539	-1 585
Vuokrat (sisäiset)	-1	0	0	0	0
Verot	-977	-1 005	-1 025	-1 056	-1 087
Muut toimintakulut	0	0	0	0	0
<b>*TOIMINTAKULUT YHT.</b>	<b>-13 513</b>	<b>-14 008</b>	<b>-14 030</b>	<b>-14 583</b>	<b>-15 032</b>
<b>*TOIMINTAKATE</b>	<b>9 846</b>	<b>9 918</b>	<b>9 119</b>	<b>9 961</b>	<b>5 452</b>
Korkotuotot(+)/korkokulut(-)	-462	-480	-499	-546	-634
<b>*VUOSIKATE</b>	<b>9 384</b>	<b>9 438</b>	<b>8 620</b>	<b>9 415</b>	<b>4 818</b>
Sumu-poistot	-4 715	-5 411	-6 235	-6 873	-6 940
Satunnaiset tuotot(+)/kulut(-)	0	0	0	0	0
<b>*TILIKAUDEN TULOS</b>	<b>4 669</b>	<b>4 027</b>	<b>2 385</b>	<b>2 542</b>	<b>-2 122</b>
Poistoeron muutos	565	-3 135	-6 803	-2 111	-2 368
Varausten lisäys	-3 840	-3 840	-3 262	-3 693	0
Varausten vähennys	0	3 804	7 680	3 262	3 693
Rahastojen muutos	0	0	0	0	0
<b>*YLI/ALIJÄÄMÄ</b>	<b>1 394</b>	<b>856</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-797</b>

1000 e

Vuokratuotot ovat kiinteistöliikelaitoksen merkittävimpiä tuloja, sillä niiden osuus on noin 80 % liikevaihdosta. Tuloslaskelmassa vuokratuotot on jaettu ulkoisiin ja sisäisiin. Ulkoisten vuokratuottojen osuus on pieni, alle 10 % liikevaihdosta. Tyhjät tilat pyritään myymään tai vuokraamaan ulkopuolisille, jotta ne eivät jää kustannuksiksi kiinteistöliikelaitokselle. Ulkoisen vuokran hinta perustuu markkinahintaan. Sen takia ulkoisen vuokranmääritys syntyy usein neuvottelun tuloksena. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013.)

## **6.10 Jyväskylän koulutuskuntayhtymän sisäisen vuokran määrittely**

Sisäisen vuokran osuus on merkittävin, melkein 70 % liikevaihdosta. Kiinteistöliikelaitoksen vuokralla pyritään kattamaan kaikki kiinteistömenot eli ylläpitokustannusten lisäksi myös kiinteistöjen hankinnasta ja peruskorjauksesta aiheutuvat pääomamenot. Tulosityksiköiden talousarvioissa näkyvät heidän käyttämistään tiloista aiheutuvat menot täysimääräisinä. Sisäinen vuokra perustuu kustannusperusteiseen määrittelytapaan, jossa vuokra muodostuu pääomavuokran ja ylläpitovuokran osuuksista. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän valtuuston kokouksen pöytäkirja 1997, 1-3)

Pääomavuokraksi valtuustotasolla on määritelty 2 prosentin pääomavastike ja 2,5 prosentin korjausvastike. Molemmat luvut lasketaan rakennusten teknisistä nykyarvoista. Kiinteistöliikelaitoksella on käytössä Haahtela Kiinteistötietojärjestelmä, joka laskee korjausvastikkeen rakennuksen kulumisen kautta. Rakennusten eri osat kuluvat eri vauhtia. Kulumisen arvot perustuvat Haahtelan keräämiin pitkän aikavälin tutkimuksiin. Pääomavastikkeen vuokranantaja voi määritellä itse, ja sen avulla voidaan päästä valtuuston määrittelemään kokonaisprosenttiin. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän pääomavuokran osuus sisäisissä vuokrissa on 4,5 prosenttia rakennusten teknisestä nykyarvosta. Pääomavuokralla kiinteistöliikelaitos rahoittaa suunnitellut peruskorjausinvestoinnit ja vuosittaiset korjaukset. (Kandolin 2013, 42–43.)

Ylläpitovuokra perustuu toteutuneisiin kustannuksiin. Ylläpitomenot kirjataan kirjanpitoon kustannuspaikoittain. Kustannuspaikkoina ovat rakennukset tai rakennusalu-

eet, kampukset. Jämsässä kustannukset jaetaan rakennusalueittain, koska lämmitys- ja sähköliittymät ovat kampuskohtaisia ja niiden erottelu rakennuksille olisi hankalaa. Ylläpitovuokra perustuu käytännössä kahden edellisen vuoden kulujen toteumiin ja arvioon kuluvaan vuoden menojen toteumasta, huomioon ottaen seuraavalle vuodelle suunnitellut muutokset. (Kandolin 2013, 43–44.)

Sisäinen vuokra pohjautuu siis käyttäjien toimitilojen määrään ja toimitilojen arvioituun tarpeeseen, jolla turvataan rakennusten arvon ja kunnon säilyttämisen (Kandolin 2013, 18–19). Yleensä sisäiset vuokrat määritellään hyvissä ajoin ennen seuraavaa talousarviovuotta. Vuoden 2014 talousarvion laadinnan aikataulun mukaan sisäisen vuokran laskennan piti olla valmiina 18.9.2013. Sitä ennen selvitettiin vuokralaisten tilakäyttötarvetta vuokrasopimuskatselmuksalavereissa. Katselmuksalaverit pidetään alkukesällä, ja niihin osallistuvat yksiköiden edustajat, yksikönjohtajat ja koulutus-  
päälliköt.

Tutkimukseen haastatelluilla on noussut esille kysymys käytävien ja yhteiskäyttötilojen vuokran jakamisesta käyttäjien kesken. Ongelmallisimmat ovat liikuntasalit, käytävät ja isot aulat. Tavallisesti rakennuksessa on monta käyttäjää. Tällä hetkellä kaikille yhteistiloille sovitaan tietty tilojen jakoprosentti käyttäjien kesken, sen takia yhteistilojen vuokrakustannusten jyvittämiseen menee paljon aikaa. Vuokralaskennan ongelmaksi on noussut myös tilojen tarjonnan ennakointi, koska talousarviovaiheessa seuraavan vuoden vuosikorjausten ja investointien aikataulu ja laajuus on epäselvä. Monet tutkimuksen haastateltavat kaipaivat pidemmän ajan vuosikorjaussuunnitelmaa.

### **Kiinteistöliikelaitoksen toimintakulut**

Kuten taulukosta 2 käy ilmi, kiinteistöliikelaitoksen talousarvion tuloslaskelman toimintakulut ovat jaettu kymmeneen ryhmään: henkilöstökulut, ulkoisten ja sisäisten palveluiden ostot, aineet ja tarvikkeet, sisäiset ja ulkoiset vuokrat, verot.

Kiinteistöliikelaitoksen henkilöstökustannusten budjetoinnissa kiinteistöjohtaja, rakennuttaja, huoltopäällikkö ja siivoustyön johtaja arvioivat ensiksi eri toimintojen tarvitseman henkilöstömäärän. Tarvittavan henkilöstömäärän perusteella ja palkkakorotukset huomioon ottaen suunnitellaan seuraavan vuoden palkkakustannukset sivukuluineen. Palkkakustannusten lisäksi henkilöstökuluihin budjetoidaan henkilöstökoulutusten ja työhyvinvointitoiminnan kustannukset.

Kiinteistöliikelaitoksen kiinteistöhoito, postin jako sekä siivous- ja vahtimestaripalvelut pyritään toteuttamaan omalla henkilökunnalla, ja osa kiinteistöliikelaitoksen palveluista toteutetaan ostopalveluina. Käytössä on myös ostopalveluna hoidettuja kiinteistöjä. Talousarviossa arvioidaan ostopalvelujen tarvetta ja lasketaan niiden palvelujen kustannukset.

Ylläpitokustannusten budjetointi perustuu kahden edellisen vuoden toteutumiin ja arvioon kuluvan vuoden toteutumasta. Ylläpitokustannusten ennakointi ei ole helppoa. Viime vuosina erityisesti veden ja sähkö- ja lämpöenergian nousuvauhti on ollut huomattava, mutta tarkalla kulunseurannalla ja kilpailutuksella energiakulut on saatu pidettyä hyvällä tasolla. Tutkimuksen selvitystyössä tuli esille ylläpitokustannusten budjetoinnin ongelmia. Sähkö- ja lämpöenergiakustannusten budjetointi on haastavaa tehtävä Suomen ilmaston ominaisuuksien vuoksi. Myös energian yksikköhintojen korotuksen määrä on vaikeaa arvioida. Sen lisäksi erilaisten yllättävien korjaustarpeiden ennakointi on lähes mahdotonta.

Tutkimuksen haastatteluista esille on noussut myös se, että kiinteistöliikelaitoksen kuluihin kirjataan myös tilojen kalustaminen sekä väistötila- ja muuttokustannukset. Tällä hetkellä kiinteistöliikelaitos maksaa käyttäjien muuttokustannukset, jotka syntyvät esimerkiksi muutettaessa väistötiloihin rakennuksen peruskorjauksen takia. (Kandolin 2013, 56.) Peruskorjauksen loppuvaiheessa hankitaan myös tarvittavat kalusteet ja laitteet, kuten älytaulut, AV-laitteet jne. Muutto- ja kalustohankinnan kustannusten budjetointi on monien mielestä hankalaa. Muutto- ja kalustokustannusten ennakointia ja seuranta varten vuoden 2014 alusta on otettu käyttöön uusi



kirjanpidon toiminnan koodi, jonka avulla pystytään seuraamaan kuluja, jotka eivät varsinaisesti kuulu ylläpitokuluihin.

Talousarvion tuloslaskelmaan budjetoidaan vuokramenoja. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tavoitteena on se, että toiminta toteutetaan kuntayhtymän omistamissa tiloissa. Ulkopuolisia tiloja vuokrataan vain kertaluonteisia tilaisuuksia varten tai silloin, kun kuntayhtymän omistamista rakennuksista ei löydy tarpeellisia tiloja.

Kiinteistöliikelaitos maksaa kiinteistöveroja. Kiinteistöverotuksessa maapohjan ja rakennusten verotuksessa käytettävä jälleenhankinta-arvo määritellään rakennuksen pinta-alan sekä valtiovarainministeriön antaman asetuksen (1142/2005) rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteiden mukaan.

### **Tuloslaskelman sitova erä**

Kiinteistöliikelaitoksen tuloslaskelman sitova tavoite on vuosikate. Vuosikate saadaan vähentämällä toimintakatteesta korkotuotot ja lisäämällä korkokulut. Kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 vuosikatetavoite on noin 8,6 miljoonaa euroa. Sitovuustasoa voidaan myöhemmin muuttaa vain valtuuston päätöksellä. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvio, 20.)

Kiinteistöliikelaitoksen vuosikatteella pyritään rahoittamaan tarvittavia rakentamisinvestointeja, mikä ei tule onnistumaan vielä suunnittelukaudella 2014–2016. Opetus- ja kulttuuriministeriön päättämät säästötoimenpiteet laittavat oppilaitosten talouden tulevaisuudessa hyvin tiukalle ja sisäisten vuokrien ja vuosikatteen nostaminen rakentamisinvestointeja vastaavalle tasolle kiristäisi niiden taloutta. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvio, 20.)

## 6.11 Kiinteistöliikelaitoksen rahoituslaskelma

Taulukossa 3 on esitetty kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvion rahoituslaskelma. Kiinteistöliikelaitoksen rahoitusjärjestelystä vastaa Jyväskylän koulutuskuntayhtymä. Vuosien 2014–2016 investointien määrät tulevat olemaan poikkeuksellisen korkeat. Koska Jyväskylän Harjun kampus, Jämsän rakennukset sekä lukiodien tilat vaativat pikaista korjausta, kuntayhtymä on päättänyt toteuttaa nämä hankkeet osittaisella lainarahalla. Sen takia osa investointikustannuksista joudutaan rahoittamaan ottamalla lainaa. (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvio, 22.)

**Taulukko 3. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvion 2014 rahoituslaskelma** (Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen vuoden 2014 talousarvio, 22.)

1000 e									
RAHOITUSLASKELMA	Tilinpäätös 2011		Ennuste 2012		Talousarvio 2013		Taloussuunn. 2014		Taloussuunn. 2015
<b>Toiminnan rahavirta</b>									
Vuosikate	9 748		9 623		9 386		9 049		9 101
Satunnaiset erät	0		0		0		0		0
Tulorahoituksen korjauserät	-592	<b>9 156</b>	0	<b>9 623</b>	0	<b>9 386</b>	0	<b>9 049</b>	0
<b>Investointien rahavirta</b>									
Investointimenot	-10 279		-9 550		-13 200		-12 800		-11 000
Rahoitusosuudet investointimenoihin	0		0		0		0		0
Pysyvien vastaavien hyödykk. luovutustulot	1 219	<b>-9 060</b>	0	<b>-9 550</b>	0	<b>-13 200</b>	0	<b>-12 800</b>	0
<b>Toiminnan ja investointien rahavirta</b>		<b>96</b>		<b>73</b>		<b>-3 814</b>		<b>-3 751</b>	<b>-1 899</b>
<b>Rahoituksen rahavirta</b>									
Antolainauksen muutokset									
Antolainasaamisten lisäykset	0		0		0		0		0
Antolainasaamisten vähennykset	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>	<b>0</b>
Lainakannan muutokset									
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	0		0		3 000		6 000		2 500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-563		-565		-306		-650		-1 000
Lyhytaikaisten lainojen lisäys	3 765		2 000		2 500		500		1 000
Lyhytaikaisten lainojen vähennys	-5 267	<b>-2 065</b>	-3 765	<b>-2 330</b>	-2 000	<b>3 194</b>	-2 500	<b>3 350</b>	-500
Oman pääoman muutokset		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>		<b>0</b>	<b>0</b>
*)Muut maksuvalmiuden muutokset		<b>-116</b>		<b>-116</b>		<b>-116</b>		<b>-182</b>	<b>-182</b>
<b>Vaikutus rahavirtoihin</b>		<b>-2 085</b>		<b>-2 373</b>		<b>-736</b>		<b>-583</b>	<b>-81</b>
Lainakanta 31.12		4 471		2 141		5 335		8 685	10 685

\*) jälkirahoitteisten valtionosuussaatavien ja pitkäaikaisen ostovelan muutos

## 7 Tutkimuksen tulokset ja luotettavuus

### 7.1 Tutkimuksen tulokset ja kehittämis ehdotukset

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia ja analysoida Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessia. Tämän lisäksi tutkimuksen tavoitteena oli löytää talousarvion laatimisprosessista mahdollisia kehittämiskohteita ja esittää niihin parannusehdotuksia.

Tietoa on hankittu tarkastelemalla aikaisempien vuosien talousarvioita ja -suunnitelmia, suorittamalla haastatteluja ja osallistuvalla havainnoinnilla. Haastattelut suoritettiin teemahaastatteluna 24.2.-7.3.2014. Mukana olivat kiinteistöliikelaitoksen talousarvion laadintaan osallistuvat henkilöt: kiinteistöjohtaja, huoltopäällikön, rakennuttajan, siivoustyönjohtajan, talotekniikan asiantuntijan, kiinteistösihteerin ja teknisen sihteerin kanssa. Teemahaastatteluissa edettiin etukäteen valittujen teemojen ja tarkentavien kysymysten varassa. Haastattelujen runko ja tarkentavat kysymykset on esitetty liitteessä 1. Ennalta sovittujen haastattelujen kesto vaihteli kahdestakymmenestä minuutista tuntiin. Kaikki haastattelut nauhoitettiin haastatteluvien suostumuksella. Kaikissa haastattelutilanteissa vallitsi avoin ilmapiiri.

Vaikka haastatteluun osallistuneiden työtehtävät ovat erilaisia, vastaukset olivat hyvin yhdenmukaisia. Monien tutkimukseen osallistujien mielestä kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessi sujuu melko hyvin. Selvitystyötä tehtäessä on noussut esille muutama ongelmakohde ja esitetty kehittämis ehdotuksia.

#### *Työnjako ja aikataulu*

Kuntayhtymän talousjohtaja laatii talousarvionlaadinnan aikataulun, joka koskee kaikkia kuntayhtymän yksiköitä. Monien tutkimukseen osallistuvien mielestä talousarvioprosessin sujuvuutta parantaisi kiinteistöliikelaitoksen oma budjettilaadinnan aikataulu. Talousarvion tehtäväkohtainen aikataulu ja selkeä työnjako parantaisivat talousarvion laadintaprosessin sujuvuutta ja auttaisivat budjetinlaadintaan osallistuvia hahmottamaan paremmin prosessikokonaisuutta.

### *Tavoitteiden saavuttamisen arviointi*

Tutkimushaastatteluilta tuli ilmi, että joskus talousarvion toiminnalliset tavoitteet jäivät niin epämääräisiksi, että niiden saavuttamista on mahdotonta yksiselitteisesti arvioida. Tämä ongelma poistuu, jos talousarvion toiminnallisten tavoitteiden asettamisen yhteydessä määritettäisiin tavoitteiden saavuttamisen mittarit. Mittarit auttaisivat tilinpäätöksen vaiheessa sen arvioimaan, miten asetetut toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet.

### *Yhteistilojen kustannusten jako*

Sisäisen vuokralaskennan ongelmaksi on noussut esille käytävien ja yhteiskäyttötilojen vuokran jako käyttäjille. Ongelmallisimmat ovat liikuntasalit, käytävät ja isot aulat. Tavallisesti samassa rakennuksessa on monia käyttäjää. Tällä hetkellä jokaiselle yhteistilalle sovitaan tietty tilojen jakoprosentti käyttäjille. Käytävien ja sosiaalityötilojen kustannusten jaon käsittely on työlästä, ja yhteistilojen vuokrakustannusten jyvittämiseen käyttäjille menee paljon aikaa. Monien talousarvionlaadintaan osallistujien mielestä ongelma voidaan ratkaista jakamalla rakennuksen yhteiset käytävät prosentuaalisesti kaikille rakennuksen käyttäjille. Ennen sitä tulisi päättää, mitkä tilat katsotaan yhteiskäyttötiloiksi ja päivittää vuokratilojen tietokantaa. Tämä toimenpide vaatii tarkkaa selvittelytyötä ennen mahdollista käyttöönottoa, ja vuokratilojen tietokantojen päivittämiseen menee myös aikaa.

### *Vuosikorjausten ja investointien suunnittelu*

Vuokratulojen budjetoinnissa ongelmaksi on noussut tilojen tarjonnan ennakointi, koska usein talousarviovaiheessa vuosikorjausten ja investointien aikataulu ja laajuus ovat epäselviä samoin kuin se, miten korjaukset vaikuttavat rakennusten tilojen käyttöön. Rakennuskohtaisten korjaussuunnitelmien aikatauluttaminen auttaisi paljon vuokratulojen budjetoinnissa. Tämä toimenpide auttaisi myös vuosikorjausten kustannusten seurannassa.

### *Kalustamis- ja muuttojen kustannukset*

Tutkimuksen haastatteluissa esille nousi se, että kiinteistöliikelaitos maksaa käyttäjien muuttokustannukset, jotka johtuvat esimerkiksi muuttamisesta väistötiloihin rakennuksen peruskorjauksen takia. Peruskorjauksen loppuvaiheessa hankitaan myös tarvittavat kalusteet ja laitteet, kuten älytaulut sekä AV- ja liikuntatilojen laitteet. Kiinteistöliikelaitos maksaa myös yhteisten tilojen kaluston ja laitteiden huollon. Muutto- ja kalustohankintakustannukset eivät kuulu varsinaiseen kiinteistönhoitoon. Näiden kustannusten suunnittelua ja seuranta varten vuoden 2014 alusta on otettu käyttöön uusi kirjanpidon toiminnan koodi, jonka avulla pystytään seuraamaan ja ennakoimaan kuluja, jotka eivät varsinaisesti kuulu ylläpitokuluihin.

## **7.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi**

Tämä tutkimus oli luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen kehittämistutkimus. Tässä tutkielmassa tapauksena oli Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos, ja tarkastelun kohteena oli kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessi. Tutkimusmenetelmänä case-tutkimus oli sopivin, koska tapaustutkimuksessa saadaan aikaan kokonaisvaltainen kuva tutkittavasta asiasta.

Tämän opinnäytetyön luotettavuutta arvioitaessa suurin epävarmuustekijä on se, että tutkija on itse työskennellyt toimeksiantajan organisaatiossa tutkittavan ilmiön parissa, joten se vaikuttaa jonkin verran tutkimuksen tuloksiin. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan subjektiivinen rooli voi helposti johtaa harhaan tutkimuksen eri vaiheissa aineistonkeruusta lopullisiin analyyseihin. Jos haastattelija itsekään tietää ilmiöstä melko paljon, haastattelukysymysten asettamisella ja esitystavalla voi helposti johdatella haastateltavaa. (Eskola & Suoranta 2003, 208).

Luotettavuutta voidaan tarkastella reliabiliteetin ja validiteetin avulla. Mittauksen reliabiliteetti tarkoittaa mittaustuloksen toistettavuutta, ei-sattumanvaraisuutta. Tavoite on, että jos myöhemmin seurataan tämän tutkimuksen menetelmiä, saadaan samat tulokset ja päädytään samoihin johtopäätöksiin kuin alkuperäisessä tutkimuksessa. Edellytys tutkimuksen toistettavuudelle on tutkimusprosessin dokumentointi.

(Malhotra & Birks 2003, 146–147.) Tässä tutkimuksessa reliabiliteettia on varmistettu pitämällä dokumentaatiota tutkimuksen etenemisestä. Kaikki haastattelut on nauhoitettu ja litteroitu, mikä takaa mahdollisuuden tutkia sama tapaus uudestaan. Tutkimuksen päätökset on perusteltu.

Validiteettia voidaan tarkastella kahdesta eri näkökulmasta: sisäisestä ja ulkoisesta. Sisäisellä validiteetilla mitataan tutkimuksen uskottavuutta. Tutkimuksen tietoa hankittiin perehtymällä talousarviota käsittelevään kirjallisuuteen, lainsäädäntöön, tarkastelemalla Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen aikaisempien vuosien talousarvioita ja -suunnitelmia, suorittamalla haastatteluja ja osallistuvalla havainnoinnilla. Tässä tutkimuksessa sisäistä validiteettia on tuettu ottamalla tutkimukseen mukaan eriävät mielipiteet ja kritiikki sekä etsimällä näille selityksiä.

Ulkoisella validiteetilla tarkoitetaan sitä, ovatko tulokset yleistettävissä tutkittavan tapauksen ulkopuolelle. Tässä tutkimuksessa ulkoista validiteettia varmistettiin yhdistämällä tutkimus teoreettiseen viitekehykseen. Tutkimuksen laatua on tuettu kirjallisuuden tulkinnalla. Teoriaosassa on selvitetty kuntayhtymän talousarvion perustasta ja määritelty keskeiset käsitteet kuntayhtymä, liikelaitos, sisäinen vuokra sekä lähtökohdat empiirisen tutkimuksen tekemiselle. (Yin 2003, 32–38.)

Tutkimusta voidaan pitää luotettavana myös siksi, että työssä on käytetty aineistotriangulaatiota. Triangulaatio tarkoittaa sitä, että ilmiötä tutkitaan eri näkökulmista. Tutkimuksen tulokset perustuvat ilmiön käsittelevään kirjallisuuteen, teemahaastatteluihin, haastatteluiden analysointiin ja tutkijan havainnointiin. (Kananen 2010, 41–42.) Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa voidaan todeta, että tutkimus on otoksen pienuudesta huolimatta suhteellisen luotettava, koska saadut vastaukset ovat pääasiassa yhdenmukaisia sekä keskenään että opinnäytetyön tutkitun teorian kanssa.

## 8 Pohdinta

Kunta-ala elää nyt suurten muutosten aikaa. Kuntien rahoituksen heikkeneminen tuo lisää haasteita toiminnan suunnitteluun. Tästä johtuen kuntien tuleekin entistä enemmän panostaa taloutensa suunnitteluun. Hyvällä taloussuunnittelulla pystytään varautumaan paremmin tulevaisuuden haasteisiin. Talousarvio on tärkeä osa kuntien toiminnan strategista suunnittelua. Talousarviossa asetetaan palvelujen järjestämistä ja investointeja koskevat tavoitteet ja osoitetaan myös resurssit mainittujen tavoitteiden toteuttamiseksi joko budjettirahoitteisesti määrärahoina tai kohderahoitteisesti tulo- tai pääomarahoituksena. (Pauni 2012, 12.)

Opinnäytetyön tarkoituksena oli saada uusia kehittämisideoita talousarvion laadinta-prosessiin. Toimeksiantajana tässä työssä oli Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitos. Opinnäytetyön viitekehys koostuu kuntayhtymän talousarviosta ja vuokralaskennan perusteista. Kuntalaki edellyttää kuntayhtymiä toimimaan tavoitteellisesti ja suunnitelmallisesti. Talousarvion ja -suunnitelman rakenteesta ja sisällöstä sekä hyväksymisestä säädetään kuntalaissa.

Tutkimuksen pohjalta voidaan todeta, että kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessi toimii melko hyvin. Sen lisäksi on noussut esille muutama ongelmakota, ja niihin on esitetty kehittämis ehdotuksia. Kiinteistöliikelaitoksen talousarvion laatimisen selkeä työnjako ja tehtäväkohtainen aikataulu sekä rakennuksenkohtaisten korjaussuunnitelmien aikatauluttaminen auttaisivat vuokratulojen budjetoinnissa. Ylläpitokustannuksiin kuulumattomien kulujen, kuten laitteiden ja kaluston hankinnan ja huollon kulujen, seuranta ja suunnittelu auttaisivat talousarvion kulujen ennakoinnissa.

Vuokralaskennan ongelmaksi on noussut käytävien ja yhteiskäyttötilojen vuokratukustannusten jako käyttäjille. Ongelman ratkaisemiseksi on ehdotettu rakennuksen käytävien vuokratukustannuksien jyvittämistä prosentuaalisesti kaikille rakennuksen käyttäjille. Ennen sitä tulisi päättää, mitkä tilat katsotaan yhteiskäyttötiloiksi ja päivittää vuokratilojen tietokantaa. Tämä toimenpide vaatii yhteistä selvittelytyötä siitä, mitkä

tilat luetaan yhteistiloiksi. Vuokratilojen tietokantatietojen päivittämiseen menee myös aikaa.

Tutkimuksen tuloksista ilmeni myös talousarvion toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa kehittämiskohteita. Toiminnallisten tavoitteiden tulisi olla konkreettisia, jotta niiden saavuttamisen pystyy arvioimaan. Talousarvion toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen mittarit auttaisivat tilinpäätösvaiheessa arvioimaan sitä, miten asennetut tavoitteet ovat toteutuneet.

Lähtökohtaisesti kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessi näyttää toimivan melko hyvin. Tutkimuksen tuloksena syntyneiden kehittämis ehdotusten toteuttaminen palvelisi kiinteistöliikelaitoksen toimintatuottojen budjetointia ja toimintakulujen ennakointia, mikä parantaisi kiinteistöliikelaitoksen talousarvioprosessin sujuvuutta ja tehokkuutta.



## Lähteet

Eskola, J & Suoranta, J. 2003. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Heinonen, A. 2001. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Isoniemi, H. 2002. Sisäisten toimitilavuokrien määrittäminen suurissa kaupungeissa. Tekninen korkeakoulu. Maanmittausosasto. Lisensiaattityö.

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen johtosäännöt. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä. 2008. Viitattu 1.3.2014.

<https://intra.jao.fi/loader.aspx?id=41531c62-ceed-478a-b629-de246553c7f7>

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän kiinteistöliikelaitoksen talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä.

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän organisaatio. 2014. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä. Viitattu 2.4.2014. <http://www.jao.fi/?Deptid=15977>

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän perussopimus. 2009. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä. Viitattu 9.3.2014. <https://intra.jao.fi/loader.aspx?id=3e4a22f8-00d0-47ba-a2cc-d0427e03d0f2>

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän talousarvio vuodelle 2014 ja taloussuunnitelmat vuosille 2015–2016. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä.

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän tilinpäätös ja toimintakertomus 2013. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä. Viitattu 12.3.2014.

<https://intra.jao.fi/loader.aspx?id=db9b504d-c8d4-4ffd-b428-573402f38aaf>

Jyväskylän koulutuskuntayhtymän valtuuston kokouksen pöytäkirja. 1997. Jyväskylän koulutuskuntayhtymä.

Karvinen, T. 2013. Vuoden 2014 talousarvion laadintaohjeet. Viitattu 12.3.2014. <https://intra.jao.fi/>

Kauppinen, H. 2003. Kiinteistön teknillisen arvon määrittäminen ja sen käyttö. Helsinki: Kiinteistövirasto.

Kuntalaki 365/17.3.1995. Viitattu 3.4.2014.

[Http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365)

Malhotra, N. K. & Birks, D. 2003. Marketing Research. An Applied Approach. Harlow: Pearson Education.

Myllyntaus, O., Heinonen, A., Tyni, T., Suorto, A. & Björkwall, J. 2011. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja suunnitelma. Suositus. Kuntaliitto. Helsinki.

Pauni, M. 2012. Kuntakonsernin strateginen ja poliittinen johtaminen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Saarikoski V. 2013. Jyväskylän koulutuskuntayhtymän perehdyttämis- ja talousarvio 2014 -seminaarin aineisto. Viitattu 10.3.2014. [Http://www.jao.fi/?Deptid=19725](http://www.jao.fi/?Deptid=19725)

Suorto, A. 2012. Arvolisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing.

Tanskanen, M. 2008. Kunnallinen liikelaitos. Suomen Kuntaliitto. Viitattu 30.12.2008. [Http://www.kunnat.net/k\\_perussivu.asp?path=1;55264;55275;121698;121700;117363;117366](http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;55264;55275;121698;121700;117363;117366).

Tyni, T. Myllyntaus, O. & Suorto, A. 2012. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 1295/2010. 2010. Valtiovarainministeriö. Viitattu 2.3.2014. [Http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2010/20101295](http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2010/20101295)

Yin, R. 2003. Case Study Research, Design and Methods. California: SAGE Publications.

Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä. 2007. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä. 2013. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista. 2011. Työ- ja elinkeinoministeriö. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Suomen Kuntaliitto. Helsinki

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. 2011. Työ- ja elinkeinoministeriö. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

## **Liitteet**

### **Liite 1**

#### **Haastattelujen kysymykset**

1. Voisitko kuvata omaa työtäsi talousarviossa?
2. Miten talousarviossa otetaan huomioon koulutuskuntayhtymän strategiset linjat?
3. Minkälaisia tietoja ja laskelmia tarvitset suunnitteluvaiheessa?
4. Miten budjetoidaan postikuljetuksen, siivous-, vahtimestaripalveluiden toimintaa?
5. Miten voi kehittää palveluiden budjetointia?
6. Miten suunnitellaan investointeja?
7. Miten arvioidaan tulevat investointikustannukset?
8. Onko kehitettävää investointien suunnittelussa?
9. Mihin perustuvat talousarviovuoden kiinteistöhoitojen kustannukset?
10. Onko kehitettävää kiinteistöhoitojen kustannusten suunnittelussa?
11. Miten seurataan ja ennakoidaan energiakulut?
12. Miten laaditaan vuosikorjaussuunnitelma?
13. Miten voi kehittää vuosikorjaussuunnittelun prosessia?
14. Onko kehitettävää toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa?
15. Mitä on kehitettävää vuokratulojen ennakkoinnissa?
16. Minkälaisia ongelmia tuli vastaan talousarvion laatimisessa?
17. Minkälaisia toimenpiteitä suosittelisit tehdä, että helpottaisi talousarvion laatimista?
18. Minkälaisia uusia toimintamalleja toivoisit otettavan käyttöön?
19. Mitkä ovat sitovat tavoitteet? (taseessa, tuloslaskelmassa)